

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Převod fyzické osoby na právnickou osobu
Transfer of Sole Proprietorship to Corporation

Student: Bc. Linda Dočekalová
Vedoucí diplomové práce: prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.

Ostrava 2014

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Linda Dočekalová**
Studijní program: N6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202T049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Převod fyzické osoby na právnickou osobu**
Transfer of Sole Proprietorship to Corporation

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Východiska pro porovnání a převod na právnickou osobu
3. Variantní řešení převodu s použitím matematicko-statistickým metod
4. Zhodnocení výsledků s přihlédnutím k daňovým a účetním otázkám
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.* 4. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 164 s. ISBN 978-80-7357-946-3.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností.* Praha: Wolters Kluwer ČR, 2012. 264 s. ISBN 978-80-7357-967-8.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností (daňové a právní souvislosti).* 3. vyd. Praha: Grada Publishing, 2011. 256 s. ISBN 978-80-247-4018-8.

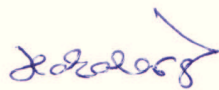
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

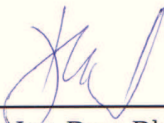
Vedoucí diplomové práce: **prof. Ing. Viola Šebestíková, CSc.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014




Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Prohlášení studenta

„Prohlašuji, že jsem celou diplomovou práci včetně přílohy č. 3 vypracovala samostatně a přílohy č. 1, 2 a 4 jsem převzala z uvedených zdrojů.“

V Ostravě dne 25. 4. 2014

Linda Dočekalová

Bc. Linda Dočekalová

Obsah

1	Úvod	5
2	Východiska pro porovnání a převod na právnickou osobu	7
2.1	Podnikatel fyzická osoba	7
2.2	Podnikající právnická osoba	8
2.3	Srovnání podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným.....	10
2.4	Společnost s ručením omezeným.....	13
2.4.1	Základní charakteristika.....	14
2.4.2	Společenská smlouva	14
2.4.3	Práva a povinnosti společníků.....	16
2.4.4	Orgány společnosti.....	16
2.4.5	Zdaňování ve společnosti.....	17
2.5	Postup založení a vzniku společnosti s ručením omezeným	18
3	Variantní řešení převodu s použitím matematicko-statistických metod.....	22
3.1	Představení převáděné společnosti	23
3.2	Stanovení variant řešení.....	24
3.2.1	Vklad obchodního majetku do základního kapitálu s. r. o.....	25
3.2.2	Vklad obchodního závodu do základního kapitálu s. r. o.	26
3.2.3	Prodej obchodního majetku fyzické osoby do s. r. o.	26
3.2.4	Prodej obchodního závodu.....	27
3.3	Stanovení hodnot kritérií	28
3.4	Metody stanovení vah kritérií.....	29
3.5	Metoda vícekritériálního vyhodnocení variant převodu FO na s. r. o.	32
3.6	Vyhodnocení permutační metody.....	38
4	Zhodnocení výsledků s přihlédnutím k daňovým a účetním otázkám	39
4.1	Vklad obchodního závodu	39
4.1.1	Účetní a daňové aspekty z pohledu vkladatele (FO).....	39
4.1.2	Účetní a daňové aspekty z pohledu příjemce vkladu (s. r. o.)	41
4.1.3	Praktická aplikace vkladu závodu.....	44
4.2	Prodej obchodního závodu	47
4.2.1	Účetní a daňové aspekty z pohledu prodávajícího (FO).....	47
4.2.2	Účetní a daňové aspekty z pohledu kupujícího (s. r. o.)	49
4.2.3	Praktická aplikace prodeje obchodního závodu.....	51

4.3 Prodej majetku fyzické osoby do s. r. o.	55
4.4 Vklad obchodního majetku do základního kapitálu s. r. o.	56
4.5 Zhodnocení a doporučení	58
5 Závěr	59
Seznam použité literatury.....	61
Seznam zkratek.....	66
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce	
Seznam příloh	
Přílohy	

1 Úvod

Volba vhodného typu právní formy podnikání je nutná v samém počátku podnikatelských aktivit, což může být pro některé podnikatele obtížné. S podnikáním nemají dostatečné zkušenosti a tak nemohou prognózovat vývoj a rozvoj svého rozhodnutí. Každý začínající podnikatel se snaží vybrat takovou formu podnikání, aby splnila jeho požadavky a představy a to především v podobě nejnižších nákladů, nejvyššího zisku, nejnižších daní a minima administrativy. Volba je samozřejmě zvrátitelná, takže lze v pozdější době zvolený typ právní formy transformovat na jiný, a lépe tím přizpůsobit potřeby svého podnikání a zároveň snížit rizika, která vznikají¹.

V současné době existuje v České republice několik typů obchodních korporací², na které může fyzická osoba (FO) v průběhu svého podnikání přejít. Jelikož FO nejčastěji přechází na společnost s ručením omezeným (s. r. o.), je náplní diplomové práce s názvem „Převod fyzické osoby na právnickou osobu“ podrobný rozbor a ucelený přehled této problematiky.

Hlavním cílem diplomové práce je popis, analýza a následný výběr nejlepší varianty převodu FO na s. r. o. pro konkrétní podnikatelský subjekt a to na základě použití metod vícekritériálního hodnocení variant. Cílem je také podrobné zpracování dvou optimálních variant převodu a to hlavně z hlediska účetních a daňových aspektů.

V první části diplomové práce jsou specifikovány formy podnikání a to jak podnikající fyzická osoba, tak podnikající právnická osoba. Podrobně jsou zde popsány rozdíly obou těchto forem podnikání. Z hlediska právnických osob se diplomová práce zabývá pouze společností s ručením omezeným. Je zde provedeno srovnání rozdílů podnikání fyzické osoby a s. r. o. z hlediska vyplývajících výhod a nevýhod. Jelikož legislativa upravující s. r. o. prošla výraznými změnami, je část diplomové práce věnována společnosti s ručením omezeným. Závěr první kapitoly je věnován postupu založení a vzniku s. r. o.

Druhá část práce se zabývá variantním řešením převodu fyzické osoby na s. r. o. a to na základě použití matematicko - statistických metod. Je zde představeno podnikání Antonína Trčky, který má zájem o převedení jeho dosavadní formy podnikání na s. r. o. Pro praktickou aplikaci převodu FO na s. r. o. jsou použity metody vícekritériálního hodnocení variant. Jsou

¹ VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. Podnikání malé a střední firmy. 3. akt. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4520-6.

² Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech

zde popsány jednotlivé varianty převodu FO na s. r. o., stanoveny kritéria důležitá pro konkrétního podnikatele. Pomocí metody pořadí a metody párového srovnání (metoda Fullerova trojúhelníku) jsou zde zjištěny hodnoty vah kritérií. Na základě permutační metody se znalostí vah je vybráno optimální uspořádání variant převodu FO na s. r. o. pro daný subjekt.

Třetí část práce vychází z výpočtů předchozí kapitoly, na základě kterých jsou jednotlivé varianty převodu seřazeny a to v pořadí: vklad obchodního závodu, prodej obchodního závodu, prodej obchodního majetku FO a vklad obchodního majetku. Jelikož podnikatel nemá žádné zkušenosti s touto problematikou, snahou autora bylo podrobné rozvedení účetních a daňových aspektů jak z pohledu FO tak z pohledu s. r. o. Náplní práce je také aplikační část převodu FO na s. r. o. a to pro konkrétního podnikatele.

2 Výhodiska pro porovnání a převod na právnickou osobu

Před začátkem podnikání je potřeba dobře zvážit rozhodnutí ohledně právní formy podnikání. Podnikat jako fyzická nebo právnická osoba? Každá s těchto forem má samozřejmě jiná specifika. Je to dáno už z povahy věci, kdy živnosti jsou upravovány zákonem č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání, kdežto obchodní společnosti se řídí zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech. Každý typ podnikání má své výhody i nevýhody. Při rozhodování o právní formě podnikání se musí každý rozhodnout, co bude konkrétnímu podnikateli vyhovovat a jaká rizika je podnikatel schopen a ochoten akceptovat. Kritéria, při rozhodování o právní formě jsou následující:

1. způsob vedení účetnictví,
2. výpočet daňového základu pro daň z příjmů,
3. způsob ručení za závazky,
4. důvěryhodnost,
5. počet lidí, se kterými chce podnikat³.

2.1 Podnikatel fyzická osoba

Samostatně podnikající fyzická osoba označovaná také jako individuální podnikatel (IP) nebo osoba samostatně výdělečně činná (OSVČ) může podnikat na základě živnostenského oprávnění.

Fyzická osoba na základě živnostenského oprávnění dle zákona č. 455/1991 Sb., o živnostenském podnikání může provozovat živnosti:

1. **Ohlašovací živnost**, která při splnění stanovených podmínek smí být provozována na základě ohlášení.
 - a) **živnost řemeslná** je živnost, která může být provozována za splnění všeobecných podmínek a odborné způsobilosti.
 - b) **živnost vázaná** je živnost, která může být provozována za splnění odborné způsobilosti, která je uvedena v živnostenském zákoně.
 - c) **živnost volná** je živnost, která může být provozována za splnění všeobecných podmínek, nevyžaduje prokazování odborné nebo jiné způsobilosti.
2. **Koncesovaná živnost**, smí být provozována na základě uděleného státního povolení (koncese).

³ <http://www.penize.cz/podnikani/225028-zaciname-podnikat-fyzicka-nebo-pravnicka-osoba>

Podnikání fyzické osoby je velmi oblíbenou formou pro začínající podnikatele ať už z důvodu nízkého počátečního kapitálu, samostatného rozhodování, jednoduchého založení nebo minimálních nákladů na založení. Tato forma podnikání má ovšem také **nevýhody** mezi, které patří především neomezené ručení majetkem majitele, obtížnější přístup k finančním prostředkům, časová náročnost nebo nezkušenost v obchodních vztazích. Další nevýhodou je také vyšší daňová zátěž a nízká možnost daňové optimalizace, vyšší sociální a zdravotní pojištění.

FO, která je podnikatelem se zapíše do obchodního rejstříku:

- FO, která je podnikatelem a má bydliště v ČR a osoba, která je státním příslušníkem jiného členského státu nebo státu EU se může zapsat dobrovolně.
- FO, která je podnikatelem, se zapíše do OR vždy, jestliže výše jeho výnosů nebo příjmů (snížených o DPH, je-li součástí výnosů nebo příjmů), dosáhla nebo přesáhla za dvě po sobě bezprostředně následující účetní období v průměru částku 120 mil. Kč.

2.2 Podnikající právnická osoba

Právnická osoba je organizovaný útvar, o kterém zákon stanoví, že má právní osobnost, nebo jehož právní osobnost zákon uzná. Právnická osoba může bez zřetele na předmět své činnosti mít práva a povinnosti, které se slučují s její právní povahou⁴.

Právnická osoba vzniká dnem zápisu do veřejného rejstříku, dle § 126 nového občanského zákoníku.

Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech (zákon o obchodních korporacích) nám definuje pojem obchodní korporace, čímž jsou obchodní společnosti. Mezi osobní společnosti řadíme veřejnou obchodní společnost a komanditní společnost. Kapitálovými společnostmi jsou společnost s ručením omezeným a akciová společnost. Dále zákon upravuje družstva, evropské hospodářské zájmové sdružení a evropská družstevní společnost.

Výhoda podnikání právnických osob především spočívají ve sdružení osob na podnikání k dosažení cíle a snadnějšího získání kapitálu. Mezi další výhody patří:

- nižší daňová zátěž (s. r. o. a a. s.) a možnost daňové optimalizace,
- lepší firemní image pro jednání s obchodními partnery i bankou,

⁴ Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník.

- neručí za závazky společnosti celým svým majetkem,
- nemusí platit vysoké sociální a zdravotní pojištění.

Nevýhodou podnikání právnických osob vidím v názorových neshodách společníků, které mohou někdy vést až k zániku společnosti. Další nevýhodou u některých obchodních společností je povinnost vkladu při vzniku.

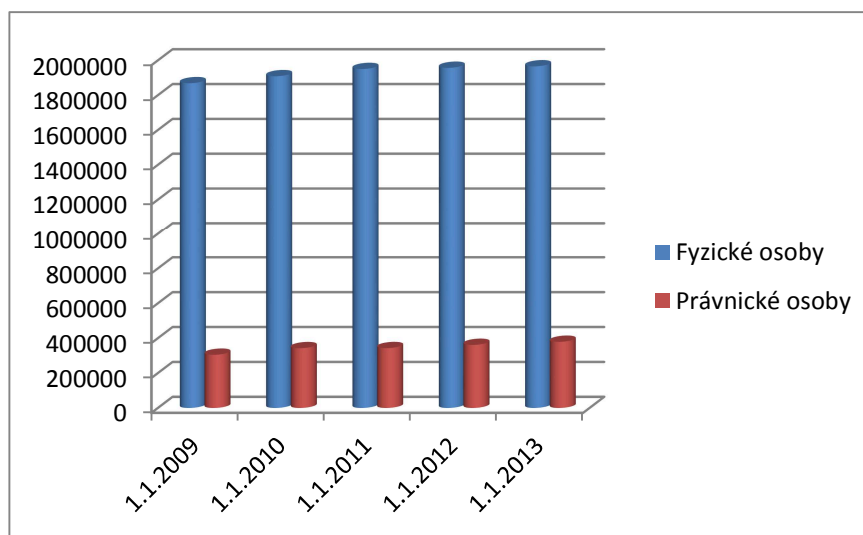
Tab. 2.2 - Počet podnikajících fyzických a právnických osob

	Podnikatelé celkem	Fyzické osoby	Právnické osoby
31. 12. 2009	2.173.615	1.868.756	304.859
31. 12. 2010	2.233.474	1.908.925	342.549
31. 12. 2011	2.293.241	1.950.323	342.918
31. 12. 2012	2.318.690	1.957.218	361.472
31. 12. 2013	2.344.841	1.965.757	379.084

Zdroj: data z <http://www.rzp.cz/statistiky.htm>; tabulka vlastní zpracování

Pro lepší znázornění byl vytvořen graf vývoje podnikajících fyzických a právnických osob v letech 2009 až 2013. Z tohoto grafu je zřejmé, že vývoj jak fyzických osob, tak právnických osob je rostoucí.

Graf 1 – počet podnikajících fyzických a právnických osob



Zdroj: data z <http://www.rzp.cz/statistiky.htm>; graf vlastní zpracování

2.3 Srovnání podnikání fyzické osoby a společnosti s ručením omezeným

A. Výhody a nevýhody podnikání fyzických osob

Podnikání formou fyzické osoby je jednoznačně vhodné pro začínající podnikatele. Je ovšem využívána i těmi, kteří v podnikatelské činnosti nemají hlavní zdroj příjmů. Jak můžeme vidět z *Grafu 1 – počet podnikajících fyzických a právnických osob* jsou počty podnikajících fyzických osob výrazně vyšší než osob právnických. Podnikání fyzických osob má velmi jednoduché zahájení činnosti, ale měly by být zváženy i následující výhody a nevýhody.

Výhody podnikání fyzické osoby:

- Minimum formálně – právních povinností snadné založení, přerušení či ukončení v případě, že nemusí být FO zapsána do obchodního rejstříku (např. nemusí zveřejňovat požadované údaje, čímž odpadají tyto formální povinnosti).
- Velmi nízké počáteční správní výlohy nutné pro založení, které se u založení živnosti pohybují kolem 1000 Kč. Provozní náklady při založení závisí na předmětu podnikání, avšak dle zákona není stanovena povinnost počátečního kapitálu.
- Snadné zahájení podnikatelské činnosti, a to hned po ohlášení na příslušném úřadu (živnostenském či obecním úřadě v případě zemědělské výroby). V případě koncesovaných živností je požadována odborná znalost nebo v případě činností vyžadující zvláštní povolení je nutné počkat na schválení příslušným státním orgánem.
- Možnost zvolit způsob vedení účetnictví (podvojně účetnictví nebo daňová evidence). Ovšem pokud podnikatel je zapsán do obchodního rejstříku nebo obrat podnikatele překročí stanovenou výši 25. mil Kč je povinen dle zákona o účetnictví vést účetnictví podvojně.
- Zákon stanovuje pro podnikatele možnost uplatnění výdajů ve skutečné výši, avšak existuje zde možnost uplatňovat výdaje procentem z příjmů. Takto uplatňovat výdaje je výhodné pro podnikatele, kteří dosahují příjmů, ale jejich výdaje jsou zanedbatelné, je pro něj tedy lepší uplatnit výdaje procentem z příjmů a tedy velké snížení daňového základu.
- Zisk z podnikání je zdaněn daní z příjmů fyzických osob ve výši 15%. Podnikatel si může od základu daně odečíst nezdanitelné části a také může využít uplatnění jak odčitatelných položek, tak slev na dani.

- Podnikatel fyzická osoba může přerozdělit část příjmů a výdajů na osobu žijící ve společné domácnosti s podnikatelem jako spolupracující osoba [Veber, 2012].

Nevýhody podnikání fyzické osoby:

- Ručení za závazky celým majetkem podnikatele z čehož vyplývá vysoké riziko, jelikož podnikatel ručí, jak svým majetkem který používá k podnikání, ale také majetkem osobním. Pokud je podnikatel ve svazku manželském může riziko z neomezeného ručení zmírnit rozdělením společného jmění manželů (majetek je rozdělen mezi manžele a podnikatel ručí pouze svou částí).
- Podnikatel fyzická osoba může působit pro obchodní partnery jako „malý či méněcenný partner“, jelikož je všeobecně známá náklonnost k jednání s právníckými osobami, která působí důvěryhodněji a finančně stabilněji.
- Vysoké požadavky na odborné znalosti podnikatele při vlastní podnikatelské činnosti, kterou vykonává. Na podnikatele je také kladena nezbytná administrativa spojená s ekonomickými znalostmi podnikatele. Podnikatel tedy musí při své činnosti sledovat také účetní a daňovou problematiku nebo pro něj může být výhodnější svěřit tuto práci odborníkovi, tak mu ovšem vzniknou další náklady.
- Podnikatelé fyzické osoby mají ztížené podmínky pro získání bankovních úvěrů nebo získání dotací z fondů EU.
- Výše povinných odvodů jako jsou daně, sociální pojištění a zdravotní pojištění u této formy velmi vysoká. Pravidelné měsíční platby pojistného může být pro podnikatele velkou přítěží obzvlášť v případech kdy je na začátku podnikání nebo se mu nedaří [Veber, 2012].

B. Výhody a nevýhody podnikání společnosti s ručením omezeným

Podnikání formou společnosti s ručením omezeným je nejrozšířenější forma podnikání právnických osob.

Výhody podnikání společnosti s ručením omezeným

- Počáteční kapitál ve výši 200.000 Kč byl nahrazen symbolickou částkou 1 Kč. Dle názoru odborné veřejnosti je základní kapitál ve výši 1 Kč příliš nízký, a proto nedůvěryhodný pro obchodní partnery. Z psychologického hlediska se doporučuje

navýšit základní kapitál na 100.000 Kč.⁵ Takto nízký základní kapitál má ovšem své opodstatnění a to v odpovědnosti za škodu (společnost odpovídá za vzniklou škodu svým majetkem nikoliv základním kapitálem – proto je jeho role takřka zbytečná).

- Společnost může mít libovolný počet společníků, jejichž práva a povinnosti budou upraveny ve společenské smlouvě (zakladatelském dokumentu společnosti).
- Možnost vložení nepeněžitého vkladu, který je oceněn libovolným znalcem. Odpadá tedy ocenění soudním znalcem, který byl za tímto účelem jmenován soudem.
- Pružná společenská smlouva, ve které je možno upravit práva a povinnosti společníků, obchodní podíly a celou řadu dalších skutečností.
- Společenská smlouva může dovolit vznik různých druhů podílů a nebudou tak muset pracovat pouze s jedním (univerzálním) podílem. Společníci mohou také vlastnit jeden či více podílů, ať už stejného nebo různého druhu.
- Snadné založení společnosti s ručením omezeným díky zrušení minimální hranice základního kapitálu 200.000 Kč. Předpokladem pro snížení této hranice byla motivace více lidí zakládat s. r. o. (mnoho zájemců o podnikání odrazovala výše základního kapitálu)⁶.
- Společník má více druhů příležitostí jak získat příjem ze společnosti např. příjem za práci jednatele s. r. o., odměny členů statutárních orgánů, podíl na zisku, úplata za zastupování společnosti [Vychlopeč, 2011].
- Společnost může, ale nemusí stanovit dozorčí radu jako kontrolní orgán společnosti [Veber, 2012].

Nevýhody podnikání právnické osoby:

- Založení a chod společnosti je administrativně náročnější např. z důvodu svolávání valných hromad.
- Společnost podává daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob zisk je tedy zdaněn ve výši 19%. Vyplácené podíly na zisku společníkům podléhají zdanění zvláštní sazbou daně 15%.

⁵ <http://www.simplyoffice.cz/clanky/zalozeni-sro-v-roce-2014>

⁶ <http://www.jakzacitpodnikani.cz/nejvetsi-vyhody-s-r-o-od-roku-2014/>

- Výše odpovědnosti a ručení společníků. Dosud společnost ručila celým svým majetkem a společníci ručili společně a nerozdílně do výše souhrnu nesplacených vkladů. Nově mohou společníci ručit celým svým majetkem, pokud společnost nebude spravována „s péčí řádného hospodáře“.

C. Srovnání účetnictví fyzické osoby a s. r. o.

Tab. - Srovnání účetnictví fyzické osoby s účetnictvím s. r. o.

Účetnictví FO	Účetnictví s. r. o.
Není povinnost tvorby ZK	Povinná tvorba min. výše ZK (1 Kč)
Zápis do OR podle obratu	Zápis do OR povinný vždy
Otevření účetnictví	Otevření účetnictví vždy zápisem do OR
Netvoří fondy	Fondy tvoří dobrovolně RF, ostatní fondy
Ručí za všechny své dluhy veškerým svým majetkem	Společníci mohou ručit celým svým majetkem, pokud nespravují společnost „s péčí řádného hospodáře“
Nemá mzdu, osobní spotřeba snižuje mu ZK	Společník může pobírat mzdu
DPFO 15%	DPPO 19%
Zisk je celý FO	Zisk se rozděluje dle rozhodnutí valné hromady

Zdroj: vlastní zpracování

2.4 Společnost s ručením omezeným

Společnost s ručením omezeným je jednou z možných právních forem obchodních společností a je řazena mezi kapitálové společnosti. Od 1. 1. 2014 je podnikání společnosti s ručením omezeným upraveno Zákonem č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech („zákon o obchodních korporacích“). ZOK je nepochybně liberálním předpisem, který chrání autonomii vůle soukromých osob a nabízí uživatelům převážně dispozitivní pravidla samozřejmě s výjimkou ustanovení na kterých je nutno bez výhrad trvat (např. v zájmu veřejného pořádku, dobrých mravů).

Dispozitivní pravidla tedy dovolují adresátům, aby si dohodli vlastní pravidla nebo si zvolili odlišné řešení problému, pokud tak však neučiní, platí pravidlo vyplývající z normy.

Tento zákon přinesl společníkům s. r. o. větší míru volnosti při úpravě vzájemných vztahů a prolomil některá omezení.

2.4.1 Základní charakteristika

Označení firmy a ručení s. r. o. nám upravuje § 132 zákona o obchodních korporacích. Společnost odpovídá za porušení svých závazků celým svým majetkem. Společníci ručí společně a nerozdílně do výše, v jaké nesplnili vkladové povinnosti podle stavu zapsaného v obchodním rejstříku.

Nově se v ZOK setkáváme s ručením členů orgánů při úpadku společnosti a to v případě, že nepodnikli všechny potřebné kroky k jeho odvrácení.

Firma společnosti musí obsahovat označení „společnost s ručením omezeným“ nebo lze používat zkratky „spol. s. r. o.“ či „s. r. o.“.

Základní podmínkou pro založení s. r. o. je složení *minimální výše základního kapitálu* společnosti, který byl až doposud ve výši 200.000 Kč. Ovšem se zákonem o obchodních korporacích přišla zásadní změna a to snížení minimální výše vkladu na 1 Kč, maximum není omezeno (obdobně Velká Británie, Francie nebo Německo). Společenská smlouva však může vklad určit vyšší než je minimální výše.

Nová právní úprava tak reaguje na skutečnost, že základní kapitál ve své dosavadní podobě neměl reálnou vypovídající hodnotu o finanční síle společnosti, ani prakticky neposkytuje věřitelům záruku splnění jejich pohledávek v rozsahu základního kapitálu⁷. Založení s.r.o. za korunu odbourá bariéry vstupního vkladu a tak umožní menším začínajícím společnostem snadnější vstup do podnikání.

Při vkládání nepeněžitého vkladu již nebude vyžadováno ocenění znalcem jmenovaným soudem, ale postačí znalec vybraný jednatelem či zakladatelem a předmět nepeněžitého vkladu nemusí být hospodářsky využitelný. Před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být splaceno celé vkladové ážio a na každý peněžitý vklad splacen nejméně jeho 30%.

2.4.2 Společenská smlouva

Společenská smlouva od 1. 1. 2014 je používána nejen jako zakladatelský dokument, ale navíc bude sloužit jako dokument obsahující všechny aktuální údaje. Jejich výčet je uveden v §146 odst. 1 a 2 ZOK:

⁷ http://www.randalegal.com/upload/File/Rekodifikace_2_2013_SRO.pdf

Společenská smlouva obsahuje (§146 odst. 1):

- a) firmu společnosti,
- b) předmět podnikání,
- c) jednotliví společníci (jména, bydliště),
- d) určení druhů podílů každého společníka a práva a povinnosti s nimi spojenými,
- e) výši vkladu nebo vkladů připadajících na podíl,
- f) výši základního kapitálu,
- g) počet jednatelů a způsob jejich jednání za společnost.

Společenská smlouva při založení také obsahuje (§146 odst. 2) vkladovou povinnost jednotlivých zakladatelů (včetně lhůty pro splnění), údaj o tom koho zakladatelé určují jednatelem, určení správce vkladu. V případě, že je vkládán nepeněžitý vklad – jeho popis, ocenění, částku, kterou se započítává na emisní kurz a určení osoby znalce.

ZOK rozlišuje dle obsahových náležitostí společenskou smlouvu ve fázi zakládání a společenskou smlouvu založení společnosti. Zákon stanoví, že po vzniku společnosti a splnění vkladové povinnosti lze údaje z §146 odst. 2 vypustit.

Co se týče změn společenské smlouvy ZOK se zasadil o výrazné zjednodušení. Obecně platí že, může být měněna dohodou všech společníků, avšak může být měněna i rozhodnutím valné hromady (souhlas alespoň 2/3 hlasů). Pro obě se vyžaduje pro toto rozhodnutí forma veřejné listiny [Havel, 2012].

Společenská smlouva může dovolit **vznik různých druhů podílů**. Podíly se kterými jsou spojena stejná práva a povinnosti, tvoří jeden druh. Podíl, se kterým nejsou spojena žádná zvláštní práva a povinnosti, je podíl základní tzv. podíl na obchodní korporaci. Podíl bude možno transformovat do formy cenného papíru nazvaného „kmenový list“, pokud tak určí společenská smlouva. Výhodou těchto podílů bude snazší převoditelnost než u běžných podílů. Držení podílu ve formě kmenového listu poskytne jeho vlastníkovu anonymitu.

Při prodeji kmenového listu je příjem z prodeje osvobozen, pokud je splněna podmínka vlastnictví kmenového listu alespoň 5 let dle § 4 odst. 1 písm. w) ZDP. Vlastník podílu v obchodní korporaci bude osvobozen od daně z příjmů při převodu podílu, pokud splní časový test držby podílu v délce 5 let (až na výjimky) dle § 4 odst. 1 písm. r) ZDP.

2.4.3 Práva a povinnosti společníků

Práva a povinnosti společníků jsou zachovány. **Společník je povinen** splnit vkladovou povinnost za podmínek určených ve společenské smlouvě, nejpozději však do 5 let ode dne vzniku společnosti. **Právo společníků být informován** zůstává zachováno a společník má právo požadovat od jednatelů informace o společnosti, nahlížet do dokladů společnosti, kontrolovat údaje v dokladech. **Právo podílet se na řízení společnosti** – společníci mají právo podílet se na řízení společnosti na valné hromadě nebo mimo ni. Společníci mají také právo na **podíl na zisku** podle svých podílů, který je splatný ve lhůtě 3 měsíců. Dalšími právy společníků jsou také **právo na vypořádací podíl** a **právo na likvidačním zůstatku**, které vzniká v případě zrušení společnosti.

2.4.4 Orgány společnosti

S jednáním členů orgánů je spojen pojem **péče řádného hospodáře**. Tento pojem je upraven jak v NOZ v § 161 odst. 1 kde je tato péče specifikována třemi základními znaky: nezbytná loajalita, potřebné znalosti a pečlivost.

Pojem řádného hospodáře ovšem upravuje také ZOK v § 55 ods. 1, který zavádí nové pravidlo podnikatelského úsudku, podle kterého pečlivě a s potřebnými znalostmi jedná ten, kdo mohl při podnikatelském rozhodování v dobré víře rozumně předpokládat, že jedná informovaně a v obhajitelném zájmu obchodní korporace. Pravidlo úsudku by se mohlo zdát příliš striktní pro posuzování odpovědnosti členů orgánů, proto se uplatní pouze za předpokladu, že člen orgánu neporuší zákonem stanovenou povinnost loajality. ZOK nově umožňuje obchodní korporaci upravit smluvně způsob náhrady újmy vzniklé v důsledku porušení péče řádného hospodáře.

V rovině nejvyššího orgánu - **valné hromady** nedochází ke změně. Valnou hromadu svolávají jednatelé společnosti alespoň jednou za účetní období. Řádnou účetní závěrku musí projednat do 6 měsíců od posledního dne předcházejícího účetního období. Každý společník má jeden hlas na každých 1 Kč svého vkladu. Do působnosti valné hromady patří např. rozhodování o změnách výše základního kapitálu, volba a odvolání jednatele, schvalování účetních závěrek, řešení změn stanov nebo společenské smlouvy, určuje rozdělení zisku, rozhodnutí o přeměně společnosti.

Obecné pojetí statutárního orgánu společnosti – **jednatele** zůstává nezměněno. Jeden nebo více jednatelů jsou statutárním orgánem společnosti, kteří jsou oprávněni jednat za společnost. Jednatele jmenuje valná hromada. Pokud je více společníků, musí být vymezena

oblast jejich jednání. Jsou povinni zajistit řádné vedení účetnictví, vést seznam společníků a informovat společníky o záležitostech společnosti.

Dozorčí rada jako fakultativní orgán⁸ je zřízena pouze pokud to stanoví společenská smlouva. Dozorčí rada dohlíží na činnost jednatelů, kontroluje obchodní a účetní knihy, přezkoumává účetní závěrky a také podává jednou ročně zprávu o své činnosti valné hromadě. Členové dozorčí rady jsou voleni valnou hromadou. Jednatel společnosti nemůže být členem dozorčí rady.

2.4.5 Zdaňování ve společnosti

A. Jednatel společnosti s ručením omezeným

Nový občanský zákoník přináší formální změnu pro jednatele, kteří jsou vždy považováni za členy statutárních orgánů (§ 152). Do konce roku 2013 jsou příjmy za práci jednatelů přímo uvedeny v definici příjmů ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) ZDP. Od 1. 1. 2014 reaguje ZDP na nové zařazení jednatelů do množiny členů statutárních orgánů a příjmy jednatelů jsou příjmem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. c) ZDP tj. odměna člena statutárního orgánu.

Daňové zatížení ani odvody na veřejnoprávním pojištění se u odměn jednatele pro rok 2014 nezměnilo. Pokud jednatel podepíše prohlášení k dani, má nárok na zohlednění nezdánitelných částek, na daňové zvýhodnění a jsou mu sráženy zálohy na daň z příjmů.

B. Společník společnosti

V případě společníka je příjem považován za příjem ze závislé činnosti dle § 6 odst. 1 písm. b) bod 2 ZDP a to i v případě, že společník nemá uzavřený pracovněprávní vztah. Pokud společník vykonává i práci nad rámec činnosti společníka, potom se na tuto činnost uzavře pracovněprávní vztah podle zákoníku práce a na tento příjem se bude pohlížet jako příjem dle § 6 odst. 1 písm. a) bod 1 tj. příjem z pracovněprávního poměru. V obou případech se jedná o příjem ze závislé činnosti.

C. Odměny členů orgánů společnosti

Odměny členů orgánů společnosti (např. odměny členům představenstva) se také považují za příjmy ze závislé činnosti a to podle § 6 odst. 1 písm. c) bod 2 ZDP, tj. orgánu právnické osoby.

⁸ fakultativní = nezávazný, nepovinný, volitelný, možný

D. Podíly na zisku

Vyplacené podíly společníkům jsou považovány za příjmy z kapitálového majetku (§ 8 odst. 1 písm. a) ZDP), které podléhají zdanění zvláštní sazbou daně ve výši 15%. Společnost má povinnost daň správně vypočítat, srazit a odvést příslušnému správci daně.

Nově umožňuje Zákon o obchodních korporacích výplatu podílu na zisku v případě splnění podmínek v § 40 odst. 2 ZOK:

- Z mezitímní účetní závěrky vyplývá, že obchodní korporace má dostatek prostředků na rozdělení zisku.
- Výše zálohy na výplatu zisku nemůže být vyšší, než součet výsledku hospodaření běžného účetního období, nerozděleného zisku minulých let a ostatních fondů ze zisku snížených o neuhrazenou ztrátu z minulých let.

„Vyplacená záloha je pohledávkou společnosti vůči společníkovi a musí být zaúčtována proti výsledku hospodaření za období, na které byla poskytnuta. V roce 2014 bude vyplacena záloha na podíl na zisku na rok 2014, musí být zúčtována se ziskem roku 2014. V případě, že v roce 2014 nebude vytvořen zisk nebo se valná hromada rozhodne, že zůstane zisk nerozdělen, musí společníci zálohu na podíl na zisku vrátit.“⁹

2.5 Postup založení a vzniku společnosti s ručením omezeným

Založení společnosti s ručením omezeným není jednoduchý proces, v současné době se jedná o poměrně zdoluhavý proces a to především kvůli úřadům. Založení společnosti s ručením omezeným můžeme rozdělit do několika kroků:

1. uzavření společenské smlouvy formou notářského zápisu,
2. složení základního jmění společnosti, nebo jeho části,
3. získání podnikatelského oprávnění,
4. návrh na zápis s. r. o. do obchodního rejstříku,
5. zápis společnosti do obchodního rejstříku,
6. registrace společnosti u finančního úřadu.¹⁰

⁹ <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d44262v55487-spolecnost-s-rucenim-omezenym-danove-zmeny-pro-rok-2014/>

¹⁰ <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>

Sepsání a podpis společenské smlouvy

Společenská smlouva vyžaduje, aby měla formu veřejné listiny tj. forma notářského zápisu, který je vyhotoven v písemné podobě notářem. Společnost s ručením omezeným je po sepsání a podpisu společenské smlouvy založena. Zde je potřeba si uvědomit rozdíl mezi založením a vznikem společnosti. Společnost je založena po podpisu společenské smlouvy, ovšem vzniká až zápisem do obchodního rejstříku.

Co je obsahem společenské smlouvy najdeme v kapitole 2.4.2. Obsahem společenské smlouvy je název firmy tj. obchodní firma, jejíž výběr nemusí být tak snadný jak se na první pohled zdá. Obchodní firma je jméno, pod kterým je podnikatel zapsán do obchodního rejstříku. NOZ ukládá, že název společnosti se nesmí být zaměnitelný s jinou firmou ani nesmí působit klamavě. Je vhodné ověřit si název společnosti na webových stránkách justice.cz, zda již jiná firma stejný název nepoužívá.

Společenskou smlouvou se podle ZOK rozumí i zakladatelská listina nebo stanovy. Stanovy upravují vnitřní organizaci společnosti a podrobněji některé náležitosti obsažené ve společenské smlouvě.

Složení vkladů

Před vznikem společnosti jsou vklady spravovány pověřeným správcem vkladu. Správcem vkladu může být jeden či více zakladatelů. Obvykle jsou vklady složeny na bankovní účet. Rejstříkovým soudem nejuznávanějším způsobem je založení nového bankovního účtu na jméno správce vkladu a složení vkladu na tento účet. Před podáním návrhu na zápis společnosti do obchodního rejstříku musí být splaceno celé vkladové ážio a na každý peněžitý vklad musí být splaceno nejméně 30%. Vznikem společnosti (zápisem do obchodního rejstříku) se stávají vklady majetkem společnosti.

Získání podnikatelského oprávnění

Podnikatel musí disponovat příslušným oprávněním k podnikání (živnostenské oprávnění, koncese). Pro komunikaci s živnostenským úřadem lze využít standardizovaného formuláře Centrálního registračního místa (CRM). Pokud jsou splněny všechny podmínky, živnostenský úřad provede zápis do živnostenského rejstříku do 5 dnů ode dne doručení ohlášení. Mezi doručením podnikatelského oprávnění a návrhem na zápis do obchodního rejstříku plyne 90 denní lhůta.

Návrh na zápis s. r. o. do obchodního rejstříku

V souladu se zákonem č. 304/2013 Sb., o veřejných rejstřících právnických a fyzických osob se návrh na zápis do obchodního rejstříku podává prostřednictvím elektronického formuláře tzv. inteligentní formulář.¹¹

Po elektronickém vyplnění inteligentního formuláře spolu s přílohami lze zaslat příslušnému soudu elektronicky, potom je vyžadován elektronický podpis nebo v listinné podobě, kdy návrh podepisují všichni jednatelé a podpisy musí být úředně ověřeny.

Přílohy, které se dokládají k návrhu:

- Doklady o založení – společenská smlouva
- Oprávnění k podnikatelské činnosti (živnostenské listy, koncese)
- Doklady o splacení vkladu
- Doklady o sídle – písemné prohlášení vlastníků prostor (nesmí být starší než 3 měsíce), kterým je udělen souhlas k užívání těchto prostor.

Každý jednatel musí předložit:

- výpis s Rejstříku trestů (nesmí být starší než 3 měsíce)
- čestné prohlášení, že je způsobilý k právním úkonům, splňuje podmínky provozování živnosti

Pokud bude mít návrh na zápis do obchodního rejstříku formální chybu, vyžádá si rejstříkový soud opravu nebo doplnění tohoto návrhu.

Zápis společnosti do obchodního rejstříku

Návrh na zápis do obchodního rejstříku podávají všichni jednatelé do 90 dnů od založení společnosti. Zápisem do obchodního rejstříku vzniká společnost s ručením omezeným a v souladu se zákonem o účetnictví se po zápise sestaví zahajovací rozvaha a otevírají se účetní knihy.

Registrace společnosti u finančního úřadu

Ve vztahu k finančnímu úřadu musí společnost provést tyto registrace: pro právnické osoby, k dani z příjmů právnických osob, k dani z přidané hodnoty, k dani z nemovitosti, k dani silniční, k dani z příjmu jako plátcí – daň z příjmu ze závislé činnosti a funkčních požitků.

¹¹ Elektronický formulář nalezneme na www.justice.cz

Společnost s ručením omezeným může být založena v rozmezí 3 týdnů až 3 měsíců, což se může v některých případech zdát poměrně dlouho, proto bych chtěla zmínit také existenci ready - made společností nebo společností s. r. o. na klíč [Veber, 2012].

Ready - made společnosti

Ready - made společnosti v posledních letech dostávají stále více na oblíbenosti a jsou to společnosti, které byly založeny za účelem prodeje finálnímu zákazníkovi. Tyto tzv. „prázdné“ firmy jsou zpravidla zakládány právníckými osobami za účelem dalšího prodeje. Znaky ready - made společností:

- Společnosti nemají žádné závazky a nevyvíjely žádnou obchodní činnost.
- Společnost je zapsána v obchodním rejstříku.
- Společnost má přidělené identifikační číslo (IČO).
- Společnost má plně splacen základní kapitál.

Výhodou těchto společností je, že se společníci stávají majiteli velice krátké doby od podepsání smlouvy o převodu obchodního podílu a během 2 – 3 dnů tak získají řádně založenou společnost bez složitého procesu zakládání a vzniku společnosti.

Ready – made společnosti lze pořídit kolem 25.000 Kč. U tohoto druhu společností lze samozřejmě měnit název i sídlo společnosti a většina společností nemá ani živnostenské oprávnění, aby nevznikaly povinnosti s tím spojené.¹²

Společnosti s. r. o. na klíč

Vedle ready - made společností poskytují firmy, služby v podobě vytvoření nové firmy na klíč. Na základě požadavků a představ klienta je založena společnost. Zpravidla po vyřízení veškerých administrativních úkonů může být společnost přepsána na klienta, který zbytečně neztrácí čas na úřadech a během krátké doby získá to, co potřeboval.

U společností zakládaných na klíč je cenové rozmezí velmi široké. Průměrná cena za takto založenou společnost se pohybuje kolem 30.000 Kč.¹³

¹² readymadespolecnosti.com

¹³ <http://readymadespolecnosti.com/s.r.o.-na-prodej>

3 Variantní řešení převodu s použitím matematicko-statistických metod

Cílem této kapitoly je výběr nejlepší varianty převodu FO na společnost s ručením omezeným pro konkrétní subjekt pomocí metod vícekriteriálního hodnocení variant. Dle příslušných metod má být zjištěno, který způsob převodu je pro daný subjekt nejvhodnější.

Vícekriteriální analýza variant se snaží vybrat jednu nebo více variant z množiny přístupných variant a doporučit je k realizaci. Vícekriteriální rozhodování je používáno jak na úrovni individuální (rozhodnutí o nákupu auta, výběr budoucího povolání) tak na úrovni podnikové (rozhodnutí o výběru výrobního programu, rozhodnutí jak nejvhodněji investovat volné finanční prostředky) [Fiala, 1997].

Mezi základní pojmy vícekriteriálního rozhodování patří:

- *Rozhodnutí* - je definováno jako výběr jedné nebo více variant z množiny všech přípustných variant.
- *Rozhodovatel* – je subjekt, který má učinit rozhodnutí, přičemž by měl postupovat maximálně objektivně. Rozhodovatelem může být jak jednotlivec, tak skupina. Příkladem může být student, rodina s dětmi, firma.
- *Cíl rozhodování* – účelem rozhodování je stanovit nejlepší (optimální) variantu podle daných kritérií.
- *Varianty* – jsou konkrétní rozhodovací možnosti zvolené rozhodovatelem dle jeho preferencí. Varianty musí být pečlivě vybrány, aby byly vhodným řešením. Varianty jsou hodnoceny podle jednotlivých kritérií. Jednotlivé varianty jsou označeny a_i .
- *Kritérium* – je hledisko hodnocení variant tzv. vlastnosti u jednotlivých (variant). *Kvalitativní kritérium* nelze je objektivně měřit, využívají se bodovací stupnice. *Kritéria kvantitativní* jsou vyjádřeny v objektivně měřitelných jednotkách a umožňují tak pro každou variantu vymezit hodnoty kritérií¹⁴.

Postup při výběru varianty metodou vícekriteriální analýzy je:

- a) stanovení cílů rozhodovacího problému,
- b) stanovení variant řešení,
- c) vytvoření soustavy kritérií, které charakterizují jednotlivé varianty,

¹⁴ ŠUBRT, Tomáš a kolektiv. Ekonomicko-matematické metody. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2011. ISBN 978-80-7380-345-2.

- d) stanovení vah kritérií,
- e) dílčí hodnocení variant,
- f) výběr nejvhodnější varianty, seřazení variant [Šubrt, 2011].

3.1 Představení převáděné společnosti

Podnikatel pan Antonín Trčka podniká již od roku 1990. Nejprve podnikal sám a zabýval se činnostmi jako je autoservis, pneuservis, prodej a servis motorových pil značek Stihl a Husquarna. Postupem času však přecházel na strojírenskou výrobu a v současné době se zabývá pouze přesnou strojírenskou výrobou pro mnoho odvětví průmyslu.

Firma sídlí na Ostravici v okrese Frýdek- Místek v Moravskoslezském kraji. V současné době probíhá revitalizace výrobního areálu firmy a s ní spojená výstavba nové výrobní haly. Celková revitalizace výrobního areálu probíhá ve dvou etapách bez přerušení výroby.

Po zdárném splnění podmínek pro získávání dotace z fondů Evropské unie celá výstavba nové výrobní haly a celková revitalizace výrobního areálu firmy je spolufinancována ze strukturálních fondů Evropské unie, konkrétně z Operačního programu podnikání a inovace - nemovitosti¹⁵.

Pan Antonín Trčka podniká dle živnostenského zákona, ale rád by své podnikání převedl na společnost s ručením omezeným a to z několika důvodů. Jeden z prvních důvodů je, že se jeho podnikání neustále rozvíjí a rizika spojená s tímto podnikáním jsou mnohem vyšší než na počátku jeho podnikání. Druhým důvodem je také rozšíření odpovědnosti za chod firmy na své dva syny, kteří jsou již v současné době s firmou úzce spojeni a tvoří její nedílnou součást. Dalším neméně významným aspektem je také zlepšení podnikatelské image, jelikož podnikatel má významné zákazníky ze zahraničí a to převážně z Francie, Německa a dalších zemí Evropské unie.

Podnikatel je zapsán do obchodního rejstříku a s pomocí účetního softwaru Pohoda vede podvojně účetnictví. Výroba je zajišťována 26 zaměstnanci, kteří se střídají v dvousměnném provozu (ranní, odpolední). Pokud bychom chtěli specifikovat organizační strukturu (Příloha č. 1), pak se jedná o lineární organizační strukturu. Tato organizační struktura je jednoduchá, přehledná a umožňuje přímé vedení a kontrolu.

Předmětem podnikání je dle živnostenského zákona klempířství, opravárenství, oprava silničních vozidel a obráběčství. Jeden z nejdůležitějších pilířů výroby je výroba leteckých

¹⁵ DOČEKALOVÁ, Linda. Problematika dotací u individuálního podnikatele. Ostrava, 2012. Bakalářská práce.

komponent do hydraulických teflonových hadic. Tato velice přesná a precizní výroba je pro firmu velice důležitá a proto je pro blízkou budoucnost plánováno rozšíření této výroby. Další a také neméně důležitým článkem výroby je mnoho sériová výroba komponent pro společnost Shimano Czech Republic s.r.o, pro kterou vyrábí součástky jízdních kol, které jsou používány do převodovek jízdních kol. Dalším významným článkem výroby je výroba slévárenských modelů. S touto velice složitou a technologicky náročnou výrobou má letité zkušenosti. Dále má podnikatel bohaté zkušenosti s obráběním pro důlní, potravinářský, zpracovatelský průmysl. Mezi další zkušenosti patří obrábění normálií, odlitků, výkovků atd. příkladem mohou být polotovary ozubených kol, části strojů atd. Po technologické stránce je v celé míře návrh a výroba zajišťována CAD/CAM systémem. Firma využívá CAD systém společnosti Autodesk. Pro programování je využíván CAM software Gibbscam. Strojový park čítá na 15 CNC strojů z toho 10 CNC soustruhů 4 CNC obráběcí centra a 1 automatická pásová pila.

Firma je držitelem managementu kvality ISO 9001:2009. Tento systém jakosti byl úspěšně zaveden ve firmě v roce 2012 (Příloha č. 2). Tento systém kvality popisuje dle nařízených směrnic chod firmy od příjmu zakázek až po výrobní procesy. Dle požadavků významného zákazníka pro leteckou výrobu se firma právě nachází v certifikačním procesu pro normu ISO 9100:2014. Tato norma managementu kvality se zaměřuje na letectví a kosmonautiku.

3.2 Stanovení variant řešení

I když se podnikatel na začátku svého podnikání rozhodne pro právní formu, která mu vyhovuje, mohou nastat během podnikání okolnosti, za kterých mu z jakýchkoliv důvodů přestane vyhovovat. Mezi tyto okolnosti řadíme: rozvoj podnikání, připojení osob, které společně podnikají, narůstající ekonomická a administrativní náročnost, míra rizika, kterou jsou ochotni akceptovat.

Převod fyzické osoby na společnost s ručením omezeným má několik variant. Každý kdo přechod plánuje uskutečnit nebo o něm uvažuje, by se měl s jednotlivými variantami seznámit a vyhodnotit pro něj tu nejlepší. Některé varianty jsou jednoduché, jiné složité, některé zajišťují přechod okamžitě, jiné pracují se souběhem obou forem, liší se ovšem také daňové dopady a finanční náročnost.

Pokud se fyzická osoba rozhodne převést své podnikání na s.r.o. existují tyto možnosti:

- a) vklad obchodního majetku (nebo jeho části) do základního kapitálu s. r. o.,
- b) vklad obchodního závodu do základního kapitálu s. r. o.,
- c) prodej obchodního majetku (nebo jeho části) do s. r. o.,
- d) prodej obchodního závodu s. r. o. [Pilařová, 2012].

Převod podnikání z fyzické osoby na právnickou osobu je možný kdykoliv, avšak obecně za nejvýhodnější datum je považován přelom roku tedy k 1. lednu nebo k 1. dni hospodářského roku pokud se hospodářský rok neshoduje s rokem kalendářním. Koncem roku probíhá inventarizace majetku, účetní závěrka a další procesy, které je nutné absolvovat před převodem přeměny.

Tab. 3.1 - Označení jednotlivých variant převodu

Označení variant	
a ₁	Vklad obchodního majetku
a ₂	Vklad obchodního závodu
a ₃	Prodej obchodního majetku FO
a ₄	Prodej obchodního závodu

Zdroj: Vlastní zpracování

3.2.1 Vklad obchodního majetku do základního kapitálu s. r. o.

Vkladem obchodního majetku může společnost s. r. o. přímo založit a neřeší tak finanční prostředky na splacení základního kapitálu. Existuje zde také možnost, že vkladem obchodního majetku tzn. nepeněžitým vkladem, zvýší základní kapitál již existující společnosti. Nepeněžitý vklad je upraven v ZOK, kde podle nové právní úpravy předmět nepeněžitého vkladu nemusí být hospodářsky využitelný. Při vkládání nepeněžitého vkladu již není vyžadováno ocenění znalcem jmenovaným soudem, ale postačí znalec vybraný jednatelem či zakladatelem. Předmětem vkladu může být hmotný majetek, zásoby, pohledávky. Nelze vložit závazky fyzické osoby.

Výhody:

- Vkladu obchodního majetku FO do s. r. o. u vkladatele tedy FO, že nevzniká pohledávka ani zdanitelný příjem (kromě pohledávek a zásob).
- S. r. o. nemusí mít finanční prostředky na úhradu, jelikož je převod majetku bezplatný.

Nevýhody:

- Fyzická osoba existuje současně vedle s. r. o., jelikož nelze předpokládat vložení všeho majetku.
- Vklad se znalecky oceňuje, což přináší další náklady.
- Závazky musí být uhrazeny fyzickou osobou.
- U odepisovaného majetku může pokračovat v odpisech vkladatele.
- Nevýhodou může být ručení za dobytost vložené pohledávky do výše jejího ocenění.

3.2.2 Vklad obchodního závodu do základního kapitálu s. r. o.

Na vklad závodu se vztahují stejná obecná pravidla jako na vklad jednotlivých částí majetku (vklad závodu jako nepeněžitý vklad). Řídí se ZOK a lze použít také ustanovení o prodeji závodu. Uzavřením písemné smlouvy o vkladu závodu vzniká závazek vkladateli odevzdat příjemci vkladu závod a příjemci vkladu závazek převzít závazky vkladatele. Vlastnická práva k závodu přechází zápisem do obchodního rejstříku. Vklad závodu lze ocenit znalcem, který je vybráný jednatelem nebo zakladatelem. Fyzická osoba vkladem závodu nezaniká, stává se vlastníkem obchodního podílu na s. r. o., avšak podnikání fyzické osoby je vkladem definitivně ukončeno.

Výhody:

- Jednoznačnou výhodou je, že lze jednorázově vložit celý závod včetně závazků fyzické osoby, samozřejmě kromě veřejnoprávních závazků a pohledávek, které převádět nelze.
- Převod majetku je bezplatný, není nutné mít v s. r. o. finanční prostředky na úhradu.

Nevýhody:

- Vklad závodu je náročný na přípravu a provedení, kdy mohou vzniknout náklady na daňového poradce, právníka, znalce.

3.2.3 Prodej obchodního majetku fyzické osoby do s. r. o.

Majetek je prodán do předem založené s. r. o. proto tento způsob převodu řadíme mezi jednodušší, který zvládne každý. Fyzická osoba se rozhodne, který majetek převede do s. r. o. a který si ponechá fyzické osobě, jejíž činnost postupně utlumí. Předmětem prodeje mohou být zásoby, pohledávky, dlouhodobý majetek. Závazky převádět nelze, ty musí být uhrazeny fyzickou osobou.

Výhody:

- Nízká finanční náročnost z důvodu jednoduchosti provedení.
- Fyzická osoba svobodně rozhodně, který druh majetku převede na s. r. o.

Nevýhody:

- Jako nevýhodu můžeme v řadě případů považovat paralelní existenci fyzické osoby a s. r. o.
- Nelze převádět závazky na s. r. o.
- Potřeba finančních prostředků na zaplacení nakoupeného majetku.

3.2.4 Prodej obchodního závodu

Podle NOZ nám vzniká nový pojem koupě závodu namísto prodeje závodu. Koupí závodu nabývá kupující vše co k závodu jako celku náleží (kupující stává věřitelem pohledávek a dlužníkem dluhů, které k závodu náleží).

Obchodní závod je definován podle NOZ jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který z jeho vůle slouží k provozování jeho činnosti (závod tvoří vše, co slouží k jeho provozu).

Smlouva o koupi závodu není vyžadována v písemné podobě. Nově také vzniká povinnost prodávajícího oznámit dlužníkům i věřitelům, že byl závod prodán a komu. Fyzická osoba prodejem závodu nezaniká, ale stává se vlastníkem pohledávky z titulu prodeje závodu. Jelikož fyzická osoba prodala veškeré své aktivity, její podnikatelská činnost skončila a musí proto řádně ukončit podnikání.

Kupní cena je ujednaná na základě údajů o převáděném jmění v účetních záznamech o prodáváním závodu a ve smlouvě ke dni jejího uzavření.

Účinek zápisu do obchodního rejstříku ve vztahu k nabytí vlastnického práva. Pokud je kupující zapsán ve veřejném rejstříku vlastnické právo přechází údajem, kdy předložil doklad o koupi závodu do sbírky listin. Pokud kupující není zapsán ve veřejném seznamu, přejde vlastnické právo na kupujícího účinností smlouvy.

Výhody:

- Závod je prodán jako celek včetně závazků fyzické osoby (výjimkou jsou veřejnoprávní závazky a pohledávky).
- Zdanění příjmů fyzické osoby se odvíjí od úhrady pohledávky z prodeje závodu.

Nevýhody:

- Vysoká náročnost na provedení transakce, podnikatel bude potřebovat daňového poradce, právníka, znalce.
- S. r. o. musí disponovat finančními prostředky koupi, případně lze řešit prodloužením splatnosti závazku.

3.3 Stanovení hodnot kritérií

Při výběru vhodného přechodu FO na společnost s. r. o. porovnáváme kritéria, která jsou důležitá pro převáděného podnikatele:

- Podnikatel si musí ujasnit, zda vedle nově založené s. r. o. chce také ať už dočasně nebo trvale zachovat i podnikání fyzické osoby. Naším prvním rozhodujícím kritériem je, že *podnikání fyzické osoby je převodem definitivně ukončeno*. Přechod nastane okamžitě potom, je nutné volit prodej nebo vklad závodu.
- *FO vloží veškerý majetek* do základního kapitálu s. r. o. jako jsou zásoby, pohledávky, dlouhodobý majetek.
- *Finanční náročnost převodu* je také důležitým kritériem pro převáděného podnikatele, jelikož některé varianty jsou bezplatné, avšak jiné jsou na potřebu finančních prostředků náročné.
- *Náročnost přípravy a provedení přeměny*, kdy podnikateli mohou vzniknout náklady např. na daňového poradce, právníka či znalce.
- *Možnost převedení závazků*, výjimkou jsou veřejnoprávní závazky (daňové a z titulu povinného pojistného), které převádět nelze.
- Nutnost *ocenění vkladu znaleckým oceněním* předmětu vkladu v případě převodu majetku či podniku vkladem do základního kapitálu.

Tab. 3.2 - Označení jednotlivých kritérií

Označení kritérií	
f ₁	Podnikání FO je převodem definitivně ukončeno
f ₂	Náročnost přípravy a provedení
f ₃	Finanční náročnost
f ₄	Ocenění vkladu znaleckým oceněním
f ₅	Možnost převedení závazků
f ₆	Vložení veškerého majetku

Zdroj: Vlastní zpracování

3.4 Metody stanovení vah kritérií

„Váha kritéria je obecně hodnota z intervalu $\langle 0,1 \rangle$, která vyjadřuje relativní důležitost tohoto kritéria v porovnání s kritérii ostatními. Součet vah všech kritérií je roven jedné (Šubrt, 2011, s. 165).“

Jednotlivé váhy budou vypočteny pomocí nejčastěji používaných metod, kterými je metoda pořadí a metody párového srovnání (Fullerova trojúhelníku). Obě tyto metody pracují s ordinálními informacemi, což znamená, že rozhodovatel je schopen vyjádřit důležitost jednotlivých kritérií, je schopen vyjádřit důležitost jednotlivých kritérií. Rozhodovatel jednotlivým kritériím přiřadí pořadové čísla nebo při porovnání všech dvojic kritérií určí, které kritérium je z dané dvojice důležitější. Hodnocení všech kritérií probíhá na základě subjektivních preferencí vybraného subjektu [Brožová, 2009].

A. Metoda pořadí

Metodou pořadí určíme hodnoty vah podle pořadí důležitosti jednotlivých kritérií. Všechna kritéria jsou seřazena. Nejdůležitějšímu kritériu je přiřazeno číslo 1, nejméně důležitému kritériu číslo 6. Seřazená kritéria jsou ohodnocena, nejdůležitější kritérium bude mít hodnotu 6 a nejméně důležité kritérium hodnotu 1. Jednotlivé váhy jsou zjištěny dle vzorce:

$$v_j = \frac{b_j}{\sum_{i=1}^k b_j} \quad (3.1)$$

kde b_j jsou body, kterými je ohodnoceno kritérium¹⁶.

Tab. 3.3 – Stanovení vah kritérií metodou pořadí

	Kritéria					
	f ₁	f ₂	f ₃	f ₄	f ₅	f ₆
Pořadí	1	5	3	6	4	2
Hodnota	6	2	4	1	3	5
Váha	0,2857	0,0952	0,1904	0,0476	0,1429	0,2381

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁶ ŠUBRT, Tomáš a kolektiv. *Ekonomicko-matematické metody*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2011. str. 172. ISBN 978-80-7380-345-2.

Největší hodnota váhy je stanovena pro kritérium - podnikání FO je převodem definitivně ukončeno. Nejméně důležité kritérium - ocenění vkladu znaleckým oceněním je přiřazena nejmenší hodnota váhy.

B. Metoda párového srovnání (metoda Fullerova trojúhelníku)

U této metody dosadíme jednotlivá kritéria, očíslovaná pořadovými čísly do Fullerova trojúhelníku a vzájemným porovnáním určíme, které ze dvou kritérií je důležitější.

V tabulce 3.4 je k jednotlivým kritériím přiřazena důležitost, tj. kolikrát je kritérium důležitější před ostatními kritérii. Při 6 - ti kritériích je celkový počet srovnání $N = 15$. Počet srovnání vypočítáme, dle vzorce:

$$N = \frac{n(n-1)}{2} \quad (3.2)$$

kde n je počet porovnávaných kritérií¹⁷.

Váha jednotlivých kritérií je získána vydělením hodnoty zobrazující kolikrát, je kritérium důležitější než ostatní kritéria celkovým počtem srovnání, dle vzorce¹⁶:

$$v_j = \frac{n_j}{N}, j = 1, 2, \dots, n \quad (3.3)$$

Fullerův trojúhelník

1	1	1	1	1
2	3	4	5	6
	2	2	2	2
	3	4	5	6
		3	3	3
		4	5	6
			4	4
			5	6
				5
				6

Tab. 3.4 – Stanovení vah metodou párového srovnání pro $N = 15$

Kritéria	n_j	Hodnota váhy
f_1	5	0,333333
f_2	1	0,066667
f_3	3	0,200000
f_4	0	0,000000
f_5	2	0,133333
f_6	4	0,266667

Zdroj: vlastní zpracování

¹⁷ ŠUBRT, Tomáš a kolektiv. *Ekonomicko-matematické metody*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2011. str. 172. ISBN 978-80-7380-345-2.

V tabulce 3.4 je znázorněno, kolikrát je dané kritérium důležitější před ostatními kritérii n_j . Největší hodnota váhy je stanovena pro kritérium f_1 - podnikání FO je převodem definitivně ukončeno. Nejméně důležité kritérium f_4 – ocenění vkladu znaleckým oceněním je přiřazena nejmenší hodnota váhy.

Nevýhodou této metody je, že nejméně důležité kritérium je rovno nule, čímž je i váha tohoto kritéria rovna nule. Nulovou váhu vyloučíme přidáním jedničky ke všem hodnotám zobrazujícím kolikrát je dané kritérium důležitější v porovnání s ostatními kritérii.

Tab. 3.5 – Upravené váhy metodou párového srovnání pro $N = 16$

Kritéria	n_j	Hodnota váhy
f_1	6	0,3750
f_2	2	0,1250
f_3	4	0,2500
f_4	1	0,0625
f_5	3	0,1875
f_6	5	0,3125

Zdroj: vlastní zpracování

Po úpravě hodnot kritérií mají váhy jiné hodnoty, to ovšem nemění nic n pořadí kritérií, kdy nejdůležitějším kritériem stále zůstává f_1 s největší hodnotou váhy a nejméně důležité kritérium f_4 s nejmenší hodnotou váhy.

Vyhodnocení metod pro stanovení vah kritérií

Váhy jednotlivých kritérií, určené pomocí jednotlivých metod jsou uvedeny v Tab 3.6. Hodnoty vah se pro každé kritérium liší, avšak pořadí důležitosti dle jednotlivých metod je shodné. Pořadí proto není citlivé na způsob výpočtu vah.

Tab. 3.6 – Srovnání vah kritérií stanovenými jednotlivými metodami

Kritéria	Metoda pořadí	Metoda Fullerova
f_1	0,2857	0,3750
f_2	0,0952	0,1250
f_3	0,1904	0,2500
f_4	0,0476	0,0625
f_5	0,1429	0,1875
f_6	0,2381	0,3125

Zdroj: vlastní zpracování

Nejdůležitějším kritériem bylo podle obou metod zvoleno kritérium f_1 – podnikání FO je převodem definitivně ukončeno, druhé nejdůležitější bylo f_6 – vložení veškerého majetku, třetí bylo f_3 – finanční náročnost, čtvrté bylo f_5 – možnost převedení závazků, páté bylo f_2 – náročnost přípravy a provedení a nejmenší důležitost byla přidělena kritériu f_4 – ocenění vkladu znaleckým oceněním. V Tab. 3.6 si můžeme také všimnout, že vyšších vah bylo dosaženo Fullerovou metodou.

3.5 Metoda vícekritériálního vyhodnocení variant převodu FO na s. r. o.

Při vícekritériálním hodnocení variant převodu FO na s. r. o. je využita permutační metoda se znalostí vah. Tato metoda patří mezi metody, které vyžadují ordinální informace, tzn., je nutné znát pořadí důležitosti kritérií a pořadí variant podle jednotlivých kritérií.

Zvolenou metodou je zjištěna nejen nejvhodnější variantu, ale také optimální uspořádání všech variant.

Permutační metoda se znalostí vah

Při použití této metody jsou použity všechny permutace pořadí p (variant) = $(p!)$, kde $p!$ označuje faktoriál, což je nevýhoda této metody. V praxi se využívá pro menší počet variant, jelikož např. pro 4 varianty je permutací 24 (jako v našem případě). Pokud by však bylo 5 variant existovalo by 120 permutací, což už pravděpodobně není člověk schopen ani ochoten v ruce počítat.

Tab. 3.7 – Jednotlivé varianty s přiřazením kritérií

	Podnikání je převodem ukončeno	Náročnost příprav a provedení	Finanční náročnost	Ocenění znaleckým oceněním	Možnost převedení závazků	Vložení veškerého majetku
Vklad obchodního majetku	není ukončeno	nenáročný	nízká	oceňuje	nelze	ne
Vklad obchodního závodu	ukončeno	náročný	nízká	oceňuje	lze	ano
Prodej obchodního majetku	není ukončeno	nenáročný	vysoká	oceňuje	nelze	ne
Prodej obchodního závodu	ukončeno	náročný	vysoká	oceňuje	lze	ano

Zdroj: vlastní zpracování

V tabulce 3.7 jsou jednotlivé varianty a k nim přiřazena a slovně okomentována jednotlivá kritéria, což nám vytváří kritériální matici, kde jsou všechny kritéria maximalizační. V kapitole 3.4 byly získány metodou pořadí jednotlivé váhy kritérií, které se zaokrouhlily na 2 desetinná místa (viz tabulka 3.8) a s takto upravenými váhami se budou provádět další výpočty.

Tab. 3.8 – Zaokrouhlené váhy jednotlivých kritérií

kritérium	f_1	f_2	f_3	f_4	f_5	f_6
váha	0,29	0,1	0,19	0,05	0,14	0,24

Zdroj: vlastní zpracování

Pro každou permutaci určíme pro každou uspořádanou dvojici variant (a_i, a_j), kritéria, pro která platí $a_i P a_j$ (varianta a_i je preferována před a_j), nebo jsou varianty vzhledem k těmto kritériím indiferentní ($a_i I a_j$). Množina indexů těchto kritérií je označována jako I_{ij} .

Tab. 3.9 – Porovnávání jednotlivých variant se získáním množiny indexů

i	j	Kritéria						I_{ij}
		f_1	f_2	f_3	f_4	f_5	f_6	
1	2	-	+	+	+	-	-	$I_{12} = \{2;3;4\}$
1	3	+	+	+	+	-	-	$I_{13} = \{1;2;3;4\}$
1	4	-	+	+	+	-	-	$I_{14} = \{2;3;4\}$
2	1	+	-	+	+	+	+	$I_{21} = \{1;3;4;5;6\}$
2	3	+	-	+	+	+	+	$I_{23} = \{1;3;4;5;6\}$
2	4	+	+	+	+	+	+	$I_{24} = \{1;3;4;5;6\}$
3	1	+	+	-	+	+	+	$I_{31} = \{1;2;3;5;6\}$
3	2	-	+	-	+	-	-	$I_{32} = \{2;4\}$
3	4	-	+	+	+	-	-	$I_{34} = \{2;3;4\}$
4	1	+	-	-	+	+	+	$I_{41} = \{1;4;5;6\}$
4	2	+	-	-	+	+	+	$I_{42} = \{1;4;5;6\}$
4	3	+	-	+	+	+	+	$I_{43} = \{1;3;4;5;6\}$

Zdroj: vlastní zpracování

Pro lepší pochopení je první množina indexů tj. $I_{1,2}$ slovně okomentována. V této množině porovnáváme variantu i_1 – vklad obchodního majetku s variantou j_2 – vklad obchodního závodu. A může se začít určovat, která varianta je preferována u jednotlivých kritérií. U kritéria f_1 - podnikání je převodem ukončeno, je preferována varianta vkladu obchodního závodu, jelikož u této varianty je podnikání ukončeno, proto je v tabulce 3.9 zaznamenáno

u prvního kritéria minus, což znamená, že i_1 není preferováno před j_2 . U kritéria f_2 - *náročnost příprav a provedení* je preferována varianta vklad obchodního majetku před vkladem obchodního závodu, jelikož varianta vkladu obchodního majetku je méně náročná, proto je v tabulce 3.9 zaznamenáno u druhého kritéria plus, což znamená, že i_1 je preferováno před j_2 . U kritéria f_3 - *finanční náročnost* jsou obě varianty indiferentní, proto je v tabulce 3.9 zaznamenáno u třetího kritéria (f_3) plus. Stejně tak u čtvrtého kritéria (f_4) jsou obě varianty indiferentní, proto se v tabulce zaznamená plus. U kritéria f_5 - *možnost převedení závazků* je preferována varianta vkladu obchodního závodu, jelikož u této varianty lze závazky převádět, proto bude v tabulce 3.9 u pátého kritéria zaznamenáno mínus, což znamená, že i_1 není preferováno před j_2 . U posledního kritéria f_6 - *vložení veškerého majetku* je taktéž preferována varianta vkladu obchodního závodu, proto bude v tabulce 3.9 u šestého kritéria zaznamenáno mínus a i_1 není preferováno před j_2 .

Do množiny indexů kritérií tj., I_{ij} se dostanou pouze kritéria, kterým byla přiřazena plus tzn., pouze kritéria která jsou preferována. U první dvojice (vklad obchodního majetku, vklad závodu) vznikne množina $I_{12} = \{2;3;4\}$. Tímto způsobem se bude pokračovat v porovnávání dvojic kritérií tak dlouho, dokud se nevystřídají všechny dvojice.

Nyní se spočítají jednotlivé hodnoty c_{ij} , což je suma vah množiny indexů kritérií (I_{ij}). Pro každou uspořádanou dvojici (a_i, a_j) se určí hodnota

$$c_{ij} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h \quad (3.4)$$

kde v_h jsou váhy jednotlivých kritérií¹⁸. Váhy jednotlivých kritérií jsou dosazeny z tabulky 3.8. Vypočet 12 hodnot c_{ij} :

$$c_{12} = \sum_{h \in I_{12}} v_h = v_2 + v_3 + v_4 = 0,1 + 0,19 + 0,05 = 0,34$$

$$c_{13} = \sum_{h \in I_{13}} v_h = v_1 + v_2 + v_3 + v_4 = 0,29 + 0,1 + 0,19 + 0,05 = 0,63$$

$$c_{14} = \sum_{h \in I_{14}} v_h = v_2 + v_3 + v_4 = 0,1 + 0,19 + 0,05 = 0,34$$

¹⁸ <http://jana.kalcev.cz/vyuka/kestazeni/EKO422-Ordinalni.pdf>

$$c_{21} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_3 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,19 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,91$$

$$c_{23} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_3 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,19 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,91$$

$$c_{24} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_2 + v_3 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,1 + 0,19 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 1,01$$

$$c_{31} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_2 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,1 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,82$$

$$c_{32} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_2 + v_4 = 0,1 + 0,05 = 0,15$$

$$c_{34} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_2 + v_3 + v_4 = 0,1 + 0,19 + 0,05 = 0,34$$

$$c_{41} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,72$$

$$c_{42} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,72$$

$$c_{43} = \sum_{h \in I_{ij}} v_h = v_1 + v_3 + v_4 + v_5 + v_6 = 0,29 + 0,19 + 0,05 + 0,14 + 0,24 = 0,91$$

Výpočet hodnoty c_{ij} je důležitý, protože slouží pro další výpočty. Z hodnot c_{ij} je sestavena pro každou permutaci matice \mathbf{C} . Optimální pořadí jednotlivých variant je vybráno, podle permutace, pro kterou je výraz:

$$R = \sum_{i < j} c_{ij} - \sum_{i > j} c_{ij} \quad (3.5)$$

kde výraz R je maximální a je součtem hodnot nad diagonálou matice \mathbf{C} minus součet hodnot pod diagonálou matic \mathbf{C} ¹⁹.

Poslední částí této metody je výpočet výrazů R pro všechny permutace. Permutací bude 24, jelikož máme 4 varianty $\Rightarrow p(a_1, a_2, a_3, a_4) = 24$.

¹⁹ <http://jana.kalcev.cz/vyuka/kestazeni/EKO422-Ordinalni.pdf>

$$P_1 = \{a_1; a_2; a_3; a_4\} = > C_1 = \begin{pmatrix} 0 & 0,34 & 0,63 & 0,34 \\ 0,91 & 0 & 0,91 & 1,01 \\ 0,82 & 0,15 & 0 & 0,34 \\ 0,72 & 0,72 & 0,91 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_1 = (0,34 + 0,63 + 0,34 + 0,91 + 1,01 + 0,34) - (0,91 + 0,82 + 0,15 + 0,72 + 0,72 + 0,91)$$

$$R_1 = -0,66$$

$$\bullet P_2 = \{a_1; a_2; a_4; a_3\} = > C_2 = \begin{pmatrix} 0 & 0,34 & 0,34 & 0,63 \\ 0,91 & 0 & 0,91 & 1,01 \\ 0,72 & 0,72 & 0 & 0,91 \\ 0,82 & 0,15 & 0,34 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_2 = (0,34 + 0,34 + 0,63 + 0,91 + 1,01 + 0,91) - (0,91 + 0,72 + 0,72 + 0,82 + 0,15 + 0,34)$$

$$R_2 = 0,48$$

$$\bullet P_3 = \{a_1; a_3; a_2; a_4\} = > C_3 = \begin{pmatrix} 0 & 0,63 & 0,34 & 0,34 \\ 0,82 & 0 & 0,15 & 0,34 \\ 0,91 & 0,91 & 0 & 1,01 \\ 0,72 & 0,72 & 0,91 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_3 = (0,63 + 0,34 + 0,34 + 0,15 + 0,34 + 1,01) - (0,82 + 0,91 + 0,91 + 0,72 + 0,72 + 0,91)$$

$$R_3 = -2,18$$

$$\bullet P_4 = \{a_1; a_3; a_4; a_2\} = > C_4 = \begin{pmatrix} 0 & 0,63 & 0,34 & 0,34 \\ 0,82 & 0 & 0,15 & 0,34 \\ 0,72 & 0,91 & 0 & 0,72 \\ 0,91 & 0,91 & 1,01 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_4 = (0,63 + 0,34 + 0,34 + 0,15 + 0,34 + 0,72) - (0,82 + 0,72 + 0,91 + 0,91 + 0,91 + 1,01)$$

$$R_4 = -2,76$$

$$\bullet P_5 = \{a_1; a_4; a_2; a_3\} = > C_5 = \begin{pmatrix} 0 & 0,34 & 0,34 & 0,63 \\ 0,72 & 0 & 0,72 & 0,91 \\ 0,91 & 1,01 & 0 & 0,91 \\ 0,82 & 0,34 & 0,15 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_5 = (0,34 + 0,34 + 0,63 + 0,72 + 0,91 + 0,91) - (0,72 + 0,91 + 1,01 + 0,82 + 0,34 + 0,15)$$

$$R_5 = -0,1$$

$$\bullet P_6 = \{a_1; a_4; a_3; a_2\} = > C_6 = \begin{pmatrix} 0 & 0,34 & 0,63 & 0,34 \\ 0,72 & 0 & 0,91 & 0,72 \\ 0,82 & 0,34 & 0 & 0,15 \\ 0,91 & 1,01 & 0,91 & 0 \end{pmatrix}$$

$$R_6 = (0,34 + 0,63 + 0,34 + 0,91 + 0,72 + 0,15) - (0,72 + 0,82 + 0,34 + 0,91 + 1,01 + 0,91)$$

$$R_6 = -1,62$$

- $P_7 = \{a_2; a_1; a_3; a_4\} = > C_7 = \begin{pmatrix} 0 & 0,91 & 0,91 & 1,01 \\ 0,34 & 0 & 0,63 & 0,34 \\ 0,15 & 0,82 & 0 & 0,34 \\ 0,72 & 0,72 & 0,91 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_7 = (0,91 + 0,91 + 1,01 + 0,63 + 0,34 + 0,34) - (0,34 + 0,15 + 0,82 + 0,72 + 0,72 + 0,91)$$

$$R_7 = 0,48$$

- $P_8 = \{a_2; a_1; a_4; a_3\} = > C_8 = \begin{pmatrix} 0 & 0,91 & 1,01 & 0,91 \\ 0,34 & 0 & 0,34 & 0,63 \\ 0,72 & 0,72 & 0 & 0,91 \\ 0,15 & 0,82 & 0,34 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_8 = (0,91 + 1,01 + 0,91 + 0,34 + 0,63 + 0,91) - (0,34 + 0,72 + 0,72 + 0,15 + 0,82 + 0,34)$$

$$R_8 = 1,62$$

- $P_9 = \{a_2; a_3; a_1; a_4\} = > C_9 = \begin{pmatrix} 0 & 0,91 & 0,91 & 1,01 \\ 0,15 & 0 & 0,82 & 0,34 \\ 0,34 & 0,34 & 0 & 0,63 \\ 0,72 & 0,91 & 0,72 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_9 = (0,91 + 0,91 + 1,01 + 0,82 + 0,34 + 0,63) - (0,15 + 0,34 + 0,34 + 0,72 + 0,91 + 0,72)$$

$$R_9 = 1,44$$

- $P_{10} = \{a_2; a_3; a_4; a_1\} = > C_{10} = \begin{pmatrix} 0 & 0,91 & 1,01 & 0,91 \\ 0,15 & 0 & 0,34 & 0,82 \\ 0,72 & 0,91 & 0 & 0,72 \\ 0,34 & 0,63 & 0,34 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_{10} = (0,91 + 1,01 + 0,91 + 0,34 + 0,82 + 0,72) - (0,15 + 0,72 + 0,91 + 0,34 + 0,63 + 0,34)$$

$$R_{10} = 1,62$$

- $P_{11} = \{a_2; a_4; a_1; a_3\} = > C_{11} = \begin{pmatrix} 0 & 1,01 & 0,91 & 0,91 \\ 0,72 & 0 & 0,72 & 0,91 \\ 0,34 & 0,34 & 0 & 0,63 \\ 0,15 & 0,34 & 0,82 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_{11} = (1,01 + 0,91 + 0,91 + 0,72 + 0,91 + 0,63) - (0,72 + 0,34 + 0,34 + 0,15 + 0,34 + 0,82)$$

$$R_{11} = 2,38$$

- $P_{12} = \{a_2; a_4; a_3; a_1\} = > C_{12} = \begin{pmatrix} 0 & 1,01 & 0,91 & 0,91 \\ 0,72 & 0 & 0,91 & 0,72 \\ 0,15 & 0,34 & 0 & 0,82 \\ 0,34 & 0,34 & 0,63 & 0 \end{pmatrix}$

$$R_{12} = (1,01 + 0,91 + 0,91 + 0,91 + 0,72 + 0,82) - (0,72 + 0,15 + 0,34 + 0,34 + 0,34 + 0,63)$$

$$R_{12} = 2,76$$

Zbývající výpočty výrazů R prostřednictvím matice C nalezneme v Příloze č. 3.

3.6 Vyhodnocení permutační metody

Veškeré výsledky byly pro větší přehlednost vloženy do tabulky 3.10. Ze všech uspořádání je vybrána optimální permutace, pro kterou je R maximální. Dle permutační metody vyšlo R maximální ve výši $R_{12} = 2,76$ a optimální uspořádání variant, tedy je pro $P_{12} = \{a_2; a_4; a_3; a_1\}$.

Optimální uspořádání variant tedy je $a_2 =$ vklad obchodního závodu, $a_4 =$ prodej obchodního závodu, $a_3 =$ prodej obchodního majetku, $a_1 =$ vklad obchodního majetku. Nejlepší varianta optimálního uspořádání je vklad obchodního závodu do základního kapitálu s. r. o., který charakterizují tyto kritéria: podnikání je převodem ukončeno, varianta je náročná na přípravu a provedení, finanční náročnost je nízká, oceňuje se znaleckým oceněním, lze převést závazky a vkládá se veškerý majetek.

Oproti optimálnímu uspořádání je uspořádání nejméně vyhovující, kde R je minimální. Dle permutační metody vyšlo R minimální ve výši $R_4 = -2,76$ a nejméně vyhovující uspořádání variant, tedy je pro $P_4 = \{a_1; a_3; a_4; a_2\}$ a jak si můžeme všimnout je to opačné uspořádání optimálních variant.

Tab. 3.10 – Výsledky permutační metody

R₁	$\{a_1; a_2; a_3; a_4\}$	-0,66	R₁₃	$\{a_3; a_1; a_2; a_4\}$	-1,8
R₂	$\{a_1; a_2; a_4; a_3\}$	0,48	R₁₄	$\{a_3; a_1; a_4; a_2\}$	-2,38
R₃	$\{a_1; a_3; a_2; a_4\}$	-2,18	R₁₅	$\{a_3; a_2; a_1; a_4\}$	-0,66
R₄	$\{a_1; a_3; a_4; a_2\}$	-2,76	R₁₆	$\{a_3; a_2; a_4; a_1\}$	0,1
R₅	$\{a_1; a_4; a_2; a_3\}$	-0,1	R₁₇	$\{a_3; a_4; a_1; a_2\}$	-1,62
R₆	$\{a_1; a_4; a_3; a_2\}$	-1,62	R₁₈	$\{a_3; a_4; a_2; a_1\}$	-0,48
R₇	$\{a_2; a_1; a_3; a_4\}$	0,48	R₁₉	$\{a_4; a_1; a_2; a_3\}$	0,66
R₈	$\{a_2; a_1; a_4; a_3\}$	1,62	R₂₀	$\{a_4; a_1; a_3; a_2\}$	-0,86
R₉	$\{a_2; a_3; a_1; a_4\}$	1,44	R₂₁	$\{a_4; a_2; a_1; a_3\}$	1,8
R₁₀	$\{a_2; a_3; a_4; a_1\}$	1,62	R₂₂	$\{a_4; a_2; a_3; a_1\}$	2,18
R₁₁	$\{a_2; a_4; a_1; a_3\}$	2,38	R₂₃	$\{a_4; a_3; a_1; a_2\}$	-0,48
R₁₂	$\{a_2; a_4; a_3; a_1\}$	2,76	R₂₄	$\{a_4; a_3; a_2; a_1\}$	0,66

Zdroj: vlastní zpracování

4 Zhodnocení výsledků s přihlédnutím k daňovým a účetním otázkám

Na základě výpočtů z kapitoly 2 byly jednotlivé varianty převodu seřazeny a to v pořadí: vklad obchodního závodu, prodej obchodního závodu, prodej obchodního majetku FO a vklad obchodního majetku.

Cílem této kapitoly je rozvést účetní a daňové otázky prvních dvou variant převodu. Ostatním variantám je věnována pozornost pouze z hlediska daňových aspektů, jelikož je velmi malá pravděpodobnost, že by tyto varianty podnikatel vybral pro řešení problematiky převodu.

4.1 Vklad obchodního závodu

V této kapitole je řešen vklad závodu jak z účetního, tak daňového hlediska. Fyzická osoba se rozhodne vložit veškerý svůj majetek, tedy převést své podnikání prostřednictvím vkladu závodu.

4.1.1 Účetní a daňové aspekty z pohledu vkladatele (FO)

A. Účetní aspekty

Vklad závodu není samostatně upraven v žádném předpise, na rozdíl od prodeje závodu, proto jsou postupy účtování hledány v Českých účetních standardech (ČÚS) pro podnikatele a to především v: ČÚS č. 012 – Změny vlastního kapitál, ČÚS č. 014 – Dlouhodobý finanční majetek a dalších.

Z pohledu vkladatele se jedná o kapitálovou akvizici a to z toho důvodu, že vkladatel převádí veškerý majetek snížený o hodnotu závazků, které se vztahujících se k závodu na příjemce vkladu a stává se tak vlastníkem dlouhodobého finančního majetku. Fyzická osoba (vkladatel) vkladem závodu nezaniká, ale stává se vlastníkem obchodního podílu na společnosti s ručením omezeným, avšak podnikání fyzické osoby je vkladem definitivně ukončeno.

Obchodní závod je dle NOZ chápán jako organizovaný soubor jmění, který podnikatel vytvořil a který slouží k provozování jeho činností. Má se tedy za to, že závod tvoří vše, co slouží k jeho provozu.²⁰

Je nezbytné, aby vkladatel provedl inventarizaci majetku a závazků a sestavil mimořádnou účetní závěrku, i když tato povinnost přímo nevyplývá z účetních předpisů.

²⁰ Zákon č. 89/2012 Sb., o občanský zákoník

Podnikatel vkládá celý závod včetně závazků a práv a povinností podnikatele, což je velkou výhodou, jelikož podnikatel nemusí rušit a uzavírat nové obchodní smlouvy. Závazky a pohledávky veřejnoprávní musí být uhrazeny podnikatelem (fyzickou osobou), protože je převádět nelze.

Vklad závodu se uskutečňuje na základě **smlouvy o vkladu závodu** mezi vkladatelem a příjemcem vkladu, kterou upravují ustanovení občanského zákoníku o koupi.

Vkladatel zaúčtuje veškeré účetní operace, které souvisí s vkladem závodu:

- Vkladatel vyřadí veškerý majetek (aktiva) na vrub účtu 378 - jiných pohledávek.
- pohledávky, na jejichž přechod se použije ustanovení dle občanského zákoníku o postoupení pohledávky. Vkladatel ručí za její dobytost do výše jejího ocenění.
- Vkladatel zaúčtuje převáděné závazky ve prospěch účtu 378 - jiných pohledávek, k převodu není nutný souhlas věřitele, ale vkladatel ručí za jejich splnění.
- Vkladatel zruší rezervy a opravné položky ve prospěch účtu 378 – jiné pohledávky a to na základě individuálního posouzení.
- Vkladatel zruší přechodné účty aktiv na vrub účtu 378 - jiných pohledávek a přechodné účty pasiv ve prospěch 378 - jiných pohledávek a to na základě individuálního posouzení, zda má jejich převod smysl.
- Vkladatel zaúčtuje nabytí podílu na vrub příslušného majetkového účtu a ve prospěch účtu závazků.
- Vkladatel vyúčtuje zápočet pohledávky a závazku z vkladu na vrub závazků a ve prospěch účtu 378 - jiných pohledávek.

B. Daňové aspekty

Fyzické osobě vzniká obchodní podíl na s. r. o., jehož hodnota jí základ daně neovlivní.

Daň z příjmů

Nabyvatel vkladu u odepisovaného majetku může v roce vkladu uplatnit dle ZDP § 26 odst. 7 písm. a) pouze poloviční odpisy, přičemž ZC neovlivní základ daně. O hodnotu uhrazených vložených zásob musí být zvýšen základ daně, protože podle zákona o daních z příjmu nebyly využity na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Vkládané pohledávky dle ZDP § 23 odst. 13 zvyšují základ daně o celou jmenovitou hodnotu.

Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH se nejedná o předmět daně, jelikož se vklad závodu nepovažuje za dodání zboží ani převod nemovitosti § 13 odst. 8 písm. a) dle Zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Taktéž se vklad závodu nepovažuje za poskytnutí služby § 14 odst. 5 písm. a) ZDPH. Vkladateli, který je plátcem DPH, nevzniká povinnost přiznat DPH na výstupu z prodejní ceny, jelikož vklad závodu DPH nepodléhá.

4.1.2 Účetní a daňové aspekty z pohledu příjemce vkladu (s. r. o.)

A. Účetní aspekty

Z pohledu příjemce vkladu jde o majetkovou akvizici, jelikož jsou na něj převedeny majetkové složky (aktiva), ale i závazky (pasiva).

Stěžejním a výchozím účetním bodem je pro příjemce vkladu ocenění přijatého obchodního závodu. Příjemce vkladu má dvě možnosti ocenění majetku a závazků, které mu nabízí Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví dle § 24 odst. 3:

- a)** oceněním jednotlivých složek majetku vedeného v účetnictví účetní jednotky, ze které bylo právo k závodu převedeno nebo přešlo, tedy jednoduše řečeno **v účetních cenách vkladatele**.
- b)** oceněním jednotlivých složek majetku podle zvláštního právního předpisu, tj. **v individuálně přeceněných hodnotách (na základě znaleckého posudku)**.

Vznikne rozdíl mezi oceněním závodu jako celku a znaleckým oceněním nebo účetním oceněním jednotlivých složek aktiv vloženého závodu sníženým o převzaté závazky.

- Na základě ocenění převzatého z účetnictví vkladatele vzniká oceňovací rozdíl.
- Na základě znaleckého ocenění vzniká goodwill.

„Oceňovací rozdíl představuje ve vazbě na vklad podniku rozdíl mezi oceněním podniku nabytého vkladem a souhrnem ocenění jeho jednotlivých složek majetku v účetnictví vkládající účetní jednotky, sníženým o převzaté závazky.

Goodwill účetně vyjadřuje při vkladu podniku rozdíl mezi oceněním podniku nabytého vkladem a souhrnem jeho individuálně přeceněných složek majetku, sníženým o převzaté závazky (Šebestíková, 2008, s. 153).“

Příjemce vkladu zaúčtuje veškeré účetní operace, související s vkladem závodu:

- Příjemce vkladu zaúčtuje veškeré majetkové složky (aktiva) ve prospěch účtu 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál.
- Na vrub účtu 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál jsou zaúčtovány převzaté závazky.
- Příjemce vkladu musí také zaúčtovat vzniklý rozdíl:

Oceňovacího rozdíl může vzniknout aktivní (má kladnou hodnotu) nebo pasivní (má zápornou hodnotu) a je účtován prostřednictvím účtové skupiny 09 - Opravné položky k dlouhodobému majetku. V případě aktivního oceňovacího rozdílu je účtován na vrub účtu 097- oceňovací rozdíl k nabytému majetku a ve prospěch účtu 353 – pohledávky za upsaný základní kapitál. Pasivní oceňovací rozdíl účtujeme na vrub účtu 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál a ve prospěch účtu 097- oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Goodwill může vzniknout kladný nebo záporný. V případě kladného goodwillu účtujeme na vrub 015 – goodwill a ve prospěch účtu 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál. Záporný goodwill se účtuje na vrub 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál a ve prospěch účtu 015 – goodwill.

- Před zápisem základního kapitálu do obchodního rejstříku se zaúčtuje hodnota pro vklad na vrub 353 - pohledávky za upsaný základní kapitál a ve prospěch účtu 419 – změny základního kapitálu.
- Po zápise základního kapitálu do obchodního rejstříku se přeúčtuje základní kapitál na vrub účtu 419 – změny základního kapitálu a ve prospěch účtu 411 – základní kapitál.

B. Daňové aspekty

Příjemce vkladu rozhodne o způsobu ocenění nabytých aktiv a v závislosti na způsobu ocenění vznikne rozdíl u nabyvatele goodwill nebo oceňovací rozdíl k nabytému majetku.

Daň z příjmů

Nabyvatel zachytí v účetnictví všechny majetkové složky a u odpisovaného hmotného majetku pokračuje v odpisování vkladatele. Daňové odpisy goodwillu či oceňovacího rozdílu nejsou pro příjemce vkladu daňově účinné. Odpisy účetní goodwillu či oceňovacího rozdílu se

nezahrnují do základu daně. Oceňovací rozdíl a goodwill lze odepisovat účetně a to po dobu 180 měsíců oceňovací rozdíl a 60 měsíců goodwill. Nabyté pohledávky a závazky při úhradě nevstupují do základu daně nabyvatele.

Daň z přidané hodnoty

Příjemci vkladu nevzniká nárok na odpočet daně, jelikož vklad závodu této dani nepodléhá.

Daň z nabytí nemovitosti

Pokud je předmětem vkladu také nemovitost podléhá převod nemovitosti Zákonnému opatření senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí. Dle tohoto opatření je poplatníkem dan z nabytí nemovitých věcí převodce (prodávající) vlastnického práva k nemovité věci, jde-li o nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou a převodce a nabyvatel se v kupní nebo směnné smlouvě nedohodnou, že poplatníkem je nabyvatel.

Daň z nemovitosti

Předmětem daně z nemovitosti jsou pozemky a stavby v České republice vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem je vlastník. Daň z nemovitosti se vyměřuje na zdaňovací období (kalendářní rok), podle stavu k 1. lednu roku, na který je daň vyměřována.²¹

Pokud dojde ke změně vlastnického práva k nemovitosti v průběhu roku, ke změnám v průběhu roku se nepřihlíží a tak daň vypořádá ještě vkladatel. Příjemce vkladu podává daňové přiznání do 31. 1. následujícího roku. Poplatník je povinen platit daň z nabytí nemovitosti ve výši 4% sjednané ceny.

Daň silniční

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla a jejich přípojná vozidla registrovaná a provozovaná v České republice, jsou-li používána k podnikání nebo k jiné samostatné výdělečné činnosti anebo k činnostem, z nichž plynoucí příjmy jsou předmětem daně z příjmů u tzv. neziskových organizací. Poplatníkem daně je fyzická nebo právnická osoba, která je provozovatelem vozidla v ČR v registru vozidel zapsána v technickém průkazu nebo vozidlo užívá.²²

Pokud je vkládáno vozidlo do společnosti s ručením omezeným, je zánik a vznik daňové povinnosti vázán pouze na změnu zápisu provozovatele v technickém průkazu (bez ohledu a

²¹ Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů

²² Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů

okamžik splacení vkladu nebo na změnu vlastnictví). Vkladateli zaniká daňová povinnost uplynutím měsíce vkladu a od měsíce dalšího je plátcem daně příjemce vkladu.

4.1.3 Praktická aplikace vkladu závodu

Předpokládáme, že podnikatel má založenou společnost s. r. o. a mezi vkladatelem FO a nabyvatelem s. r. o. je uzavřena smlouva o vkladu závodu. Vkladatel provedl inventarizaci majetku a závazků, které jsou součástí vkládaného závodu. Mezi vkládaný majetek patří: dlouhodobý nehmotný majetek (software), dlouhodobý hmotný majetek (pozemky, stavby, samostatné movité věci), oběžný majetek (materiál, krátkodobé pohledávky, peníze).

Tab. 4.1 – Rozvaha Antonína Trčky (FO) před vkladem závodu (v tis. Kč)

Aktiva	Brutto	Korekce	Netto	Pasiva	
Software	428	-375	53		
Pozemky	320	0	320	Účet individuálního podnikatele	3603
Stavby	804	-505	299		
SMV	5159	-1398	3761	Závazky z obchodních vztahů	1295
Materiál	294	0	294	Závazky k zaměstnancům	328
Pohledávky	3275	0	3275	Závazky ze sociálního zabezpečení	209
Pokladna	83	0	83	Závazky daňové – stát	20
Bankovní účty	779	0	779	Bankovní úvěry	3409
			8864		8864

Zdroj: vlastní zpracování

A. Z hlediska vkladatele

Pro vkladatele je důležitý den nabytí smlouvy o vkladu k závodu, ke kterému se uskuteční zaúčtování účetních případů. Účetní operace jsou rozděleny do dvou částí a to na operace před zápisem do obchodního rejstříku, kde vkladatel vyřazuje aktiva a závazky v účetních cenách. V druhé části se zaúčtují operace až po zápisu do obchodního rejstříku. Na příjemce vkladu nelze převádět závazky daňové a složky vlastního kapitálu.

Tab. 4.2 – Účtování u vkladatele tj. FO (v tis. Kč)

Číslo	Text	Částka	MD	D
Účetní operace před zápisem do obchodního rejstříku				
1.	ID – vklad softwaru v zůstatkové ceně	53	378	073
2.	ID – vyřazení softwaru v pořizovací ceně	428	073	013
3.	ID – vklad pozemku v pořizovací ceně	320	378	031
4.	ID – vklad staveb v zůstatkové ceně	299	378	081
5.	ID – vyřazení staveb v pořizovací ceně	804	081	021
6.	ID – vklad SMV v zůstatkové ceně	3761	378	082

7.	ID – vyřazení SMV v pořizovací ceně	5159	082	022
8.	Výdejka – vklad materiálu	294	378	112
9.	ID – vklad pohledávek	3275	378	311
10.	VPD – vklad peněz z pokladny	83	378	211
11.	VBÚ – vklad peněz na bankovním účtu	779	378	221
12.	ID – převod závazků z obchodního vztahu	1295	321	378
13.	ID – převod závazků k zaměstnancům	328	331	378
14.	ID – převod závazků ze sociálního zabezpečení	209	336	378
15.	ID – převod dlouhodobého bankovního úvěru	3409	461	378
Účetní operace po zápise do obchodního rejstříku				
16.	ID – nabytí podílu	3623	061	367
17.	ID – zápočet pohledávky a závazku v souvislosti s vkladem závodu	3623	367	378

Zdroj: vlastní zpracování

Hodnotu nabytého podílu získáme jednoduše z porovnání obrátů stran MD a D účtu 378 – jiné pohledávky.

MD	378 – jiné pohledávky	D
1. – 11.	8.864	12. – 15.
		nabytý podíl
		3.623

Vkladatel vyřadil v souvislosti s vkladem závodu veškerý majetek a zároveň převedl závazky, které tvořily součást závodu, na příjemce vkladu. Získaný dlouhodobý finanční majetek - podíl (3623 tis. Kč) představuje účetní (zůstatkovou) cenu aktiv (8864 tis. Kč) sníženou o převzaté závazky (5241 tis. Kč). Při vkladu obchodního závodu dochází tedy k převodu čisté hodnoty aktiv.

Tab. 4.3 – Rozvaha Antonína Trčky (FO) po vkladu závodu (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Obchodní podíl s rozhodujícím vlivem	3623	Účet individuálního podnikatele	3603
		Závazky daňové - stát	20
	3623		3623

Zdroj: vlastní zpracování

A. Z hlediska příjemce vkladu

Společnost s ručením omezeným byla založena peněžitým vkladem ve výši 1000 Kč, proto rozvaha společnosti před vkladem závodu obsahuje na straně aktiv peníze na běžném účtu a na straně pasiv základní kapitál.

Tab. 4.4 – Rozvaha příjemce vkladu (s. r. o.) před vkladem

Aktiva		Pasiva	
Peníze na běžném účtu	1000	Základní kapitál	1000
	1000		1000

Zdroj: vlastní zpracování

Předpokládejme, že znalec stanoví hodnotu vkladu na 9.000 tis. Kč. Převáděné závazky, které jsou součástí závodu, jsou ve výši 5.241 tis. Kč. Hodnota stanovená pro vklad bude tedy vypočtena jako rozdíl těchto dvou částek tj. 3759 tis. Kč.

Tab. 4.5 - Účtování u příjemce vkladu tj. s. r. o. (v tis. Kč)

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	ID – převedený software	53	013	353
2.	ID – převedený pozemek	320	031	353
3.	ID – převedené stavby	299	021	353
4.	ID – převedené SMV	3761	022	353
5.	Příjemka – převedený materiál	294	112	353
6.	ID – převedené pohledávek	3275	311	353
7.	PPD – převod peněz do pokladny	83	211	353
8.	VBÚ – převod peněz na bankovním účtu	779	221	353
9.	ID – převod závazků z obchodního vztahu	1295	353	321
10.	ID – převod závazků k zaměstnancům	328	353	331
11.	ID – převod závazků ze sociálního zabezpečení	209	353	336
12.	ID – převod dlouhodobého bankovního úvěru	3409	353	461
13.	ID - stanovená hodnota pro vklad	3759	353	419
14.	ID – vznik oceňovacího rozdílu	136	097	353
15.	Zápis základního kapitálu do obchodního rejstříku	3759	419	411

Zdroj: vlastní zpracování

Společnost s. r. o. převzala majetkové složky v účetních cenách dle vkladatele. Příjemci vkladu vznikne tedy rozdíl mezi oceněním závodu jako celku a účetním oceněním jednotlivých složek aktiv vloženého závodu sníženým o převzaté závazky v podobě oceňovacího rozdílu. Hodnotu oceňovacího rozdílu získáme jednoduše z porovnání obrátů stran MD a D účtu 353 – Pohledávky za upsaný základní kapitál. Oceňovací rozdíl lze odepisovat účetně a to rovnoměrně po dobu 180 měsíců. Odpis kladného oceňovacího rozdílu

se účtuje na vrub účtu 557 – zúčtování oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem 098 – oprávky k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku.

MD		353 – pohledávky za upsaný ZK		D
9. – 13.	9.000	1. – 8.	8.864	
		oceňovací rozdíl	136	
	9.000		9.000	

Tab. 4.6 – Rozvaha s. r.o. po koupi obchodního závodu (v tis. Kč.)

ATIVA		PASIVA	
Software	53	Vlastní kapitál	
Pozemky	320	Základní kapitál	4759
Stavby	299	Cizí zdroje:	
SMV	3761	Závazky z obchodního vztahu	1295
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	136	Závazky ze sociálního zabezpečení	209
Materiál	294	Závazky vůči zaměstnancům	328
Pohledávky	3275	Dlouhodobý bankovní úvěr	3409
Pokladna	83		
Bankovní účty	1779		
Aktiva celkem	10000	Pasiva celkem	10000

Zdroj: vlastní zpracování

4.2 Prodej obchodního závodu

V této kapitole se budu zabývat prodejem závodu (dle nové terminologie koupě závodu) jak z účetního, tak daňového hlediska. Fyzická osoba se rozhodne prodat veškerý svůj majetek a tímto způsobem převést své podnikání na s. r. o. Je důležité si uvědomit, že prodávající a kupující jsou dva samostatné právní subjekty, tzn., že nový vlastník (účetně ani daňově) nepokračuje v režimu nastaveném původním vlastníkem.

4.2.1 Účetní a daňové aspekty z pohledu prodávajícího (FO)

A. Účetní aspekty

Postupy účtování při prodeji závodu jsou především upraveny v ČÚS pro podnikatele č. 011, který se nazývá operace s podnikem. Fyzická osoba prodejem závodu nezaniká, pouze je ukončena činnost této osoby

Při prodeji závodu jde o **úplatný převod** tj. převod veškerého majetku a závazků prodávajícího závodu na kupujícího, který zaplatí dohodnutou kupní cenu v penězích. Prodejem závodu lze převádět movité a nemovité věci, peníze, cenné papíry, převádějí se také veškeré pohledávky a dluhy, které náležejí k závodu (prodávající ručí za splnění dluhu). Na kupujícího se převádí také práva a povinnosti z pracovněprávních vztahů kupujícího. Na kupujícího nelze převést daňové závazky, živnostenská oprávnění atd. jelikož se vztahují ke konkrétní osobě.

Nově se dle NOZ zakazuje převádět práva průmyslová a duševní vlastnictví pokud to vylučuje smlouva, kterou bylo právo prodávajícímu poskytnuto nebo to vylučuje povaha takového práva.

Prodávající má **notifikační povinnost** tzn., musí písemně oznámit svým věřitelům a dlužníkům, že byl závod prodán a komu a to bez zbytečného odkladu.

Prodej závodu je proveden na základě **smlouvy o prodeji obchodního závodu** (není výslovný požadavek písemné podoby smlouvy), kde nás z pohledu účetnictví zajímá den nabytí platnosti smlouvy, aby bylo možno určit datum uskutečnění případu.

Stejně jako u vkladu závodu ani u prodeje závodu není povinnost sestavit účetní závěrku a provést mimořádnou inventarizaci aktiv a závazků. Nicméně inventarizace je k datu prodeje závodu nezbytná. Proávající musí dokázat pravdivost údajů, k čemuž mu slouží fyzická nebo dokladová inventura majetku a závazků.

Prodávající zaúčtuje veškeré účetní operace, související s prodejem závodu²³:

- Proávající převádí veškerá aktiva (majetek) v účetních cenách na vrub účtu 588 - ostatní mimořádné náklady.
- Proávající převádí závazky související s prodejem, přechodné účty pasiv (v účetních cenách) ve prospěch účtu 588 – ostatní mimořádné náklady.
- Proávající zruší rezervy (s výjimkou rezerv povinně vyvářených dle zvláštních zákonů²⁴) a opravné položky, které se váží k prodávajícímu majetku.
- Proávající zruší oceňovací rozdíl k nabytému majetku či goodwill (pokud vznikl z předešlých transakcí) a to jednorázovým odpisem v případě aktivního rozdílu na vrub účtové skupiny 55. a v případě pasivního rozdílu ve prospěch účtové skupiny 64.

²³ ČÚS č. 011 – Operace s podnikem, bod 3

²⁴ např. Zákon atomový nebo zákon o odpadech

- Prodávající zachytí tržbu z prodeje závodu ve prospěch účtu 688 – ostatní mimořádné výnosy a vyúčtuje pohledávku vzniklou z prodeje závodu na vrub účtu 371 – pohledávky z prodeje obchodního závodu.

B. Daňové aspekty

Daň z příjmů

Při stanovení ceny za prodej závodu je důležité si dát pozor na to, že transakce proběhne mezi spojenými osobami, proto musí být prodejní cena stanovena cena obvyklá dle §23 odst. 7 ZDP. Prodej závodu se u prodávajícího v účetnictví promítne výsledkově (na rozdíl od vkladu závodu, kde se používá rozvahový způsob), vzniká tedy výsledek hospodaření, který se musí transformovat na základ daně z příjmů. Výsledek z prodeje je rozdíl mezi sumou daňových zůstatkových cen jednotlivých aktiv sníženou o převáděné závazky a cenou za závod uvedenou jako součást daňového přiznání na konci zdaňovacího období, kdy k prodeji došlo. Pokud dojde k dosažení ztráty z prodeje závodu, použije se ustanovení §24 odst. 8 ZDP, ze kterého vyplývá, že ztráta z prodeje závodu je daňově uznatelným nákladem, jelikož zde není omezující uplatnění nákladů souvisejících příjmů u jednotlivě prodávaných majetků. Rezervy a opravné položky, které se ruší při prodeji závodu, do ZD nezahrnují ty částky, které jsou zaúčtovány ve prospěch nákladů a jejich tvorba byla daňově neuznatelná v předchozích obdobích (dle §23 odst. 4 písm. e ZDP).

Daň z přidané hodnoty

Pokud je prodávající plátcem DPH, prodej závodu není ve smyslu § 2 ZDPH předmětem daně.

Daň z nabytí nemovitosti

Pokud je předmětem prodeje závodu také nemovitost podléhá převod nemovitosti Zákonnému opatření senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí. Poplatníkem této daně je převodce tzn. prodávající, který je povinen zaplatit daň ve výši 4% sjednané ceny.

4.2.2 Účetní a daňové aspekty z pohledu kupujícího (s. r. o.)

A. Účetní aspekty

Z pohledu kupujícího je nejdůležitější jakým způsobem ocenění převzatý majetek. Způsob ocenění převzatého majetku si může kupující zvolit sám, na rozdíl od prodávajícího, který vyřazuje zásadně v účetních cenách.

Kupující má 2 možnosti, které mu nabízí Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví dle § 24 odst. 3:

- a) Ocení jednotlivé složky majetku v **účetních cenách** a rozdíl, který vznikne mezi oceněním závodu jako celku a účetním oceněním se nazývá **oceňovací rozdíl**.
- b) Ocení jednotlivé složky majetku na základě **znaleckého ocenění** a rozdíl, který vznikne mezi oceněním závodu jako celku a znaleckým oceněním se nazývá **goodwill**.

Prodávající zaúčtuje veškeré účetní operace, související s prodejem závodu:

- Kupující zaúčtuje jednotlivé majetkové složky koupeného závodu ve prospěch účtu 395 – vnitřní zúčtování.
- Kupující zaúčtuje převzaté závazky nabytého závodu na vrub účtu 395 – vnitřní zúčtování.
- Kupující v účetnictví zachytí vznik závazku z koupě obchodního závodu ve výši dohodnuté kupní ceny na vrub účtu 395 – vnitřní zúčtování souvztažně s účtem 372 - dluhy z koupě obchodního závodu.
- Kupující zaúčtuje vzniklý rozdíl: V případě aktivního oceňovacího rozdílu je účtován na vrub účtu 097- oceňovací rozdíl k nabytému majetku a ve prospěch účtu 395 – vnitřní zúčtování. Pasivní oceňovací rozdíl účtujeme na vrub účtu 395 – vnitřní zúčtování a ve prospěch účtu 097- oceňovací rozdíl k nabytému majetku. V případě kladného goodwillu účtujeme na vrub 015 – goodwill a ve prospěch účtu 395 – vnitřní zúčtování. Záporný goodwill se účtuje na vrub 395 – vnitřní zúčtování a ve prospěch účtu 015 – goodwill.

B. Daňové aspekty

Daň z příjmů

Na majetkové složky, které kupující převzal, se nevztahuje daňové omezení v návaznosti na předchozího vlastníka, proto se považují za nově pořízený majetek.

Oceňovací rozdíl a goodwill je možné daňově odepisovat. Ustanovení §23 odst. 15 ZDP nám upravuje, jak je oceňovací rozdíl příp. goodwill zahrnován do základu daně. Kladný oceňovací rozdíl se při koupi závodu zahrne do nákladů rovnoměrně během 180 měsíců. Záporný oceňovací rozdíl při koupi závodu zvyšuje výsledek hospodaření rovnoměrně během 180 měsíců. Goodwill se zahrnuje do základu daně obdobně jako oceňovací rozdíl.

Daň z přidané hodnoty

Kupující, který není plátcem DPH, ale je osobou povinnou k dani se sídlem (místem) podnikání nebo provozovnou v tuzemsku, se stává plátcem daně ode dne nabytí majetku (§ 94 odst. 2 ZDPH).

Daň z nemovitosti

Pokud dojde ke změně vlastnického práva k nemovitosti v průběhu zdaňovacího období, ke změnám se nepřihlíží a kupující se tak stává poplatníkem daně až k 1. lednu následujícího období. U daně z nemovitosti je rozhodující den nabytí vlastnictví k nemovitosti.

Daň silniční

Stejně jako u vkladu je i u prodeje závodu zánik a vznik daňové povinnosti vázán na změnu zápisu provozovatele v technickém průkazu. Pokud dojde ke změně v průběhu zdaňovacího období, zaniká daňová povinnost původnímu poplatníkovi uplynutím kalendářního měsíce, který předchází před kalendářním měsícem vzniku daňové povinnosti novému poplatníkovi. Dle Zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční vzniká kupujícímu registrační povinnost ve lhůtě splatnosti nejbližší zálohy.

4.2.3 Praktická aplikace prodeje obchodního závodu

Stejně jako u vkladu obchodního závodu se vychází z rozvahy podnikatele Antonína Trčky viz Tab. 4.1, která byla sestavena před prodejem závodu a je východiskem pro účtování příslušných účetních operací. Předpokládáme, že podnikatel má založenou společnost s. r. o. a mezi prodávajícím FO a kupujícím s. r. o. je uzavřená smlouva o prodeji závodu. Proávající provedl inventarizaci majetku a závazků, které jsou součástí prodávaného obchodního závodu a to ke dni prodeje závodu. Mezi prodávaný majetek patří: dlouhodobý nehmotný majetek (software), dlouhodobý hmotný majetek (pozemky, stavby, samostatné movité věci), oběžný majetek (materiál, krátkodobé pohledávky, peníze).

A. Z hlediska prodávajícího

Pro prodávajícího je důležitý den nabytí smlouvy o prodeji obchodního závodu, ke kterému se uskuteční zaúčtování účetních případů. Předpokládejme dohodnutou kupní cenu 3.700 tis. Kč. Celková hodnota převáděných aktiv v účetních cenách je 8.864 tis. Kč a hodnota převzatých závazků je 5.241 tis. Kč.

Tab. 4.7 - Účtování u prodávajícího tj. FO (v tis. Kč)

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	ID – doúčtování zůstatkové ceny softwaru	53	588	073
2.	ID – vyřazení softwaru	428	073	013
3.	ID – vyřazení pozemku	320	588	031
4.	ID – doúčtování zůstatkové ceny stavby	299	588	081
5.	ID – vyřazení stavby	804	081	021
6.	ID – doúčtování zůstatkové ceny SMV	3761	588	082
7.	ID – vyřazení SMV	5159	082	022
8.	Výdejka – vyřazení materiálu	294	588	112
9.	ID – vyřazení pohledávek z obchodních vztahů	3275	588	311
10.	VPD – převod peněz v pokladně	83	588	211
11.	VBÚ – převod peněz na bankovním účtu	779	588	221
12.	ID – převod závazků z obchodního vztahu	1295	321	588
13.	ID – převod závazků vůči zaměstnancům	328	331	588
14.	ID – převod závazků ze sociálního zabezpečení	209	336	588
15.	ID – převod dlouhodobého bankovního úvěru	3409	461	588
16.	ID – Pohledávka z titulu prodeje obchodního závodu	3700	371	688
17.	VBÚ – úhrada pohledávky z prodeje obchodního závodu	3700	221	371

Zdroj: vlastní zpracování

Pokud porovnáme účet mimořádných výnosů s účtem mimořádných nákladů, zjistíme, jakého výsledku hospodaření podnikatel dosáhl a zda byla transakce zisková či ztrátová. Zisk vznikne v případě, že účet 688 – ostatní mimořádné výnosy bude vyšší než účet 588 – ostatní mimořádné náklady. V případě našeho podnikatele je účet 688 – ostatní mimořádné výnosy ve výši 3700 tis. Kč a účet 588 – ostatní mimořádné náklady ve výši 3623 tis. Kč, z toho vyplývá, že podnikateli vznikl zisk ve výši 77 tis. Kč. Zisk podléhá dani z příjmů fyzických osob. Pokud by podnikateli vznikla z prodeje obchodního závodu ztráta – tuto ztrátu lze v plný výši uplatnit do uznatelných nákladů (výdajů).

MD	<i>Hospodářský výsledek</i>		D
588	3.623	688	3.800
zisk	77		

Rozvaha podnikatele po prodeji obsahuje v aktivech peněžní prostředky, které byly uhrazeny při prodeji a na straně pasiv zůstal účet individuálního podnikatele a daňové závazky, ke kterým přibyl výsledek hospodaření v podobě zisku.

Tab. 4.8 – Rozvaha Antonína Trčky (FO) po prodeji obchodního závodu (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Bankovní účty	3700	Účet individuálního podnikatele	3603
		Závazky daňové - stát	20
		Výsledek hospodaření - zisk	77
	3700		3700

Zdroj: vlastní zpracování

B. Z pohledu kupujícího

Nejprve musí vzniknout nová společnost a teprve potom podnikatel převádí celý obchodní závod na základě smlouvy o prodeji závodu. Předpokládejme, že je společnost s ručením omezeným založena peněžitým vkladem ve výši 3.700 tis. Kč, proto rozvaha společnosti před vkladem závodu obsahuje na straně aktiv peníze na běžném účtu a na straně pasiv základní kapitál.

Tab. 4.9 – Rozvaha kupujícího (s. r. o.) před prodejem (v tis. Kč)

Aktiva		Pasiva	
Peníze na běžném účtu	3700	Základní kapitál	3700
	3700		3700

Zdroj: vlastní zpracování

Kupující zaúčtuje veškerý převzatý majetek a závazky v účetních cenách prodávajícího.

Tab. 4.10 - Účtování u kupujícího tj. s. r. o. (v tis. Kč)

Číslo	Text	Částka	MD	D
1.	ID – převzetí software	53	013	395
2.	ID – převzetí pozemek	320	031	395
3.	ID – převzetí stavby	299	021	395
4.	ID – převzetí SMV	3761	022	395
5.	Příjemka – převzetí materiálu	294	112	395
6.	ID – převzetí pohledávek	3275	311	395
7.	PPD – peníze v pokladně	83	211	395
8.	VBÚ – peníze na bankovním účtu	779	221	395
9.	ID – převod závazků z obchodního vztahu	1295	395	321
10.	ID – převod závazků k zaměstnancům	328	395	331
11.	ID – převod závazků ze sociálního zabezpečení	209	395	336
12.	ID – převod dlouhodobého bankovního úvěru	3409	395	461
13.	ID – dluhy z koupě obchodního závodu	3700	395	372
14.	ID – vznik oceňovacího rozdílu	77	097	395
15.	ID – úhrada dluhů z koupě obchodního závodu	3700	372	221

Zdroj: vlastní zpracování

Kupujícímu vznikne rozdíl mezi oceněním závodu jako celku a účetním oceněním a to v podobě oceňovacího rozdílu. Hodnotu oceňovacího rozdílu získáme jednoduše z porovnání obrátů stran MD a D účtu 395 – vnitřní zúčtování.

MD	395 – vnitřní zúčtování		D
9. – 12.	5.241	1. – 8.	8.864
13.	3.700	oceňovací rozdíl	77
	8.941		8.941

Vznik kladný oceňovací rozdíl ve výši 77. tis. Kč. Oceňovací rozdíl lze odepisovat účetně i daňově a to rovnoměrně po dobu 180 měsíců. Odpis kladného oceňovacího rozdílu se účtuje na vrub účtu 557 – zúčtování oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku souvztažně s účtem 098 – oprávek k oceňovacímu rozdílu k nabytému majetku.

Rozvaha v Tab. 4.11 představuje společnost po zaúčtování všech nakoupených majetkových složek a závazků. Je důležité si uvědomit, že nákup obchodního závodu nemá dopad na základní kapitál, ten zůstane ve stejné výši jako před koupí.

Tab. 4.11 – Rozvaha s. r.o. po koupi obchodního závodu (v tis. Kč.)

AKTIVA		PASIVA	
Software	53	Vlastní kapitál	
Pozemky	320	Základní kapitál	3700
Stavby	299	Cizí zdroje:	
SMV	3761	Závazky z obchodního vztahu	1295
Oceňovací rozdíl k nabytému majetku	77	Závazky ze sociálního zabezpečení	209
Materiál	294	Závazky vůči zaměstnancům	328
Pohledávky	3275	Dlouhodobý bankovní úvěr	3409
Pokladna	83		
Bankovní účty	779		
AKTIVA celkem	8941	PASIVA celkem	8941

Zdroj: vlastní zpracování

4.3 Prodej majetku fyzické osoby do s. r. o.

A. Daňové aspekty FO

Podnikatel (FO) tj. prodávající prodá vybraný majetek do základního kapitálu s. r. o. Může být prodán hmotný majetek, zásoby, pohledávky a nelze vkládat závazky FO. U prodeje majetku se účtuje výsledkově. Protihodnotou prodaného majetku FO je příjem z titulu prodeje majetku, který podléhá dani z příjmů FO.

Daň z příjmů

Při stanovení ceny za prodej majetku je potřeba se řídit ustanovením dle §23 odst. 7 ZDP, které upravuje stanovení ceny cenou obvyklou, jelikož se obchodní vztah uskutečňuje mezi spojenými osobami. Fyzické osobě vzniká při prodeji majetku pohledávka, která je zdaněna až při příjmu peněz. Při prodeji odepisovaného hmotného majetku lze v roce prodeje uplatnit pouze poloviční daňové odpisy dle ZDP § 26 odst. 7 písm. a) a prodávající sníží základ daně o daňovou zůstatkovou cenu prodávajícího majetku.

Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH se jedná o předmět daně (dodání zboží nebo převod nemovitosti), pouze postoupení vlastních pohledávek se nepovažuje za předmět DPH.

B. Daňové aspekty PO

Daň z příjmů

Při nakoupení odepisovaného hmotného majetku bude odepisován z pořizovací ceny, protože u majetku pořízeného koupí se na něj pohlíží jako na nově pořízený, i když není „nový“. Pokud nakoupí zásoby, jsou účtovány do nákladů až při spotřebě. Nákup pohledávek se zaúčtuje rozvahově, tzn., neovlivní ZD ani při zaúčtování ani při jejich úhradě. U nakoupených pohledávek není možné tvořit zákonné opravné položky, protože při vzniku nebyly zaúčtovány do výnosů.

Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH je výhodné, aby byla s. r. o. plátcem daně, a mohla si tak uplatnit nárok na odpočet daně.

4.4 Vklad obchodního majetku do základního kapitálu s. r. o.

A. Daňové aspekty FO

Vybraný obchodní majetek se převádí do základního kapitálu s.r.o. Vkladatel může vkládat hmotný majetek, zásoby, pohledávky. Nelze vkládat závazky FO. U vkladu obchodního majetku se účtuje rozvahově, což má za následek zvýšení základního kapitálu společnosti. Fyzické osobě vzniká obchodní podíl na s. r. o., jehož hodnota neovlivní základ daně

Daň z příjmů

Vkladatel může dle ZDP § 26 odst. 7 písm. a) u odpisovaného majetku v roce vkladu uplatnit pouze poloviční odpisy, přičemž ZC neovlivní základ daně. Pokud jsou vkládány zásoby, které již byly uhrazeny, musí být o jejich hodnotu zvýšen základ daně, protože podle zákona o daních z příjmu nebyly využity na dosažení, zajištění a udržení příjmu. Základ daně musí být také zvýšen o celou jmenovitou hodnotu dle ZDP § 23 odst. 13, v případě vkladu pohledávek.

Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH se jedná o předmět daně (dodání zboží nebo převod nemovitosti) bez ohledu na to zda je či není příjemce vkladu plátcem DPH.

B. Daňové aspekty PO

Účetní aspekty z pohledu příjemce vkladu jsou shodné, jako u vkladu obchodního závodu viz kapitola 4.1.2. V účetnictví nabyvatele jsou aktiva oceněna dle znaleckého posudku. Příjemce vkladu zaúčtuje majetkové složky ve prospěch účtu 353 – pohledávky za upsaný základní kapitál.

Daň z příjmů

U odpisovaného majetku může nabyvatel pokračovat v odpisech vkladatele (již odepsaný majetek nelze uplatnit). Vložené zásoby snižují základ daně až při spotřebě. Pohledávky, které jsou nabyté vkladem, se zaúčtují rozvahově, tzn., nesníží základ daně a při jejich úhradě základ daně nezvýší. Pokud by chtěl nabyvatel tvořit zákonné opravné položky, není to možné, neboť při svém vzniku nebyly zaúčtovány do výnosů.

Daň z přidané hodnoty

Z hlediska DPH je výhodné, aby byla s. r. o. plátcem daně, a mohla si tak uplatnit nárok na odpočet daně.

Tab. 4.12 – *Rozdíly varianty prodeje majetku a vkladu majetku*

	prodej majetku	vklad majetku
Způsob účtování	výsledkový	rozvahový
Protihodnota vloženého majetku	příjem peněz z titulu prodeje majetku (podléhá dani z příjmů FO)	obchodní podíl v hodnotě znaleckého ocenění (nemá daňové důsledky u FO)
Odpisování nabytého majetku	společnost s. r. o. bude daňově odepisovat od počátku	společnost s. r. o. bude pokračovat v započatých daňových odpisech původním vlastníkem
Zásoby	prodávající upraví ZD o případný rozdíl mezi evidencí a znal oceněním	vkladatel zvyšuje ZD o JH
DPH	je předmětem DPH	je předmětem DPH

Zdroj: vlastní zpracování

4.5 Zhodnocení a doporučení

Pro převod podnikání FO na s. r. o. existuje několik možností, které mají své výhody či nevýhody. Podnikatel si vybírá jednu z možných variant a to především dle jeho možností a představ, kam by se mělo jeho podnikání ubírat.

Vklad závodu, který vyšel z kapitoly 3 jako optimální řešení převodu FO na s. r. o. má opravdu mnoho výhod, kde je třeba zdůraznit především možnost převedení závazků. Převádí se také závazky z pracovněprávních vztahů, což představuje zachování stávajících pozic. Vkladem závodu získá společnost poměrně vysoký základní kapitál, který může přispět ke kladné image hlavně z pohledu obchodních partnerů či věřitelů. Zdůraznila bych také, že vklad závodu nevyžaduje potřebu finančních prostředků. Společnost s. r. o. vkladem získává veškerá práva a povinnosti FO. Proces vkladu je ovšem oproti jiným variantám převodu podnikání FO na s. r. o. zdoluhavý a složitější, ale i přes tyto skutečnosti se jeví tato varianta jako nejlepší.

Prodej závodu se z hlediska výpočtů v kapitole 3 umístil jako druhá nejlepší varianta převodu FO na s. r. o. Výhodou této varianty je stejně jako u vkladu závodu možnost převedení závazků a tedy jednorázový prodej celého závodu. Prodej závodu je rychlejší formou převodu FO na s. r. o., ale je třeba počítat s určitou časovou náročností procesu prodeje. Finanční náročnost, která vyplývá z této varianty převodu, je podle mého názoru tak vysoká, že je tímto varianta pro podnikatele FO nepřijatelná.

Prodej obchodního majetku FO do s. r. o. se umístila dle výpočtů z kapitoly 3 jako třetí nejlepší varianta. Výhodou této varianty je bezpochyby svobodné rozhodnutí podnikatele, který majetek převede na s. r. o. a také jednoduchost provedení. Varianta má i nevýhody a to v podobě nemožnosti převedení závazků. Varianta je také nevýhodná z pohledu financování, kde je poměrně vysoká potřeba finančních prostředků na zaplacení nakoupeného majetku a z tohoto pohledu je výhodnější varianta vkladu majetku.

Vklad obchodního majetku FO do s. r. o. vyšla jako nejméně optimální varianta převodu FO na s. r. o. Tato varianta je výhodná spíše pro podnikatele, kteří mají menší obchodní majetek. Výhodou je rychlost řešení převedení majetku na s. r. o. a nízká náročnost provedení. Nevýhodou však je, že nelze převádět závazky a tak není zaručena kontinuita minulého podnikání. Nevýhodou je také množství smluv, které se uzavírají v souvislosti s převodem jednotlivých složek majetku. I když je tato varianta považována za nejjednodušší a nejrychlejší nenajde použití u podnikatelů, kteří chtějí převádět celý svůj závod najednou.

5 Závěr

Hlavním cílem a náplní diplomové práce byl popis, analýza a následný výběr nejlepší varianty převodu fyzické osoby na společnost s ručením omezeným pro konkrétní podnikatelský subjekt. Cílem bylo posouzení nabízených možností z hlediska účetních a daňových aspektů.

Na základě rozsáhlé literární rešerše bylo v první části práce provedeno podrobné vysvětlení forem, kterými lze vykonávat podnikatelskou činnost tedy fyzickou osobu a právnickou osobu. V rámci právnických osob se autor práce zabýval pouze společnostmi s ručením omezeným a na základě rozboru výhod a nevýhod provedl podrobné srovnání obou forem podnikání (FO i s. r. o.). Zvláštní pozornost byla věnována společnosti s ručením omezeným, jelikož legislativa upravující s. r. o. prošla výraznými změnami a autorem bylo považováno za důležité tyto změny zdůraznit. Závěr kapitoly popisuje založení a vznik s. r. o. Snahou autora bylo podání takového výkladu, který se váže k dané problematice, aby jednotlivé souvislosti byly pochopeny i neodbornou veřejností.

Druhá část práce je zaměřena především prakticky na výběr nejlepší varianty převodu FO na s. r. o. pro konkrétní podnikatelský subjekt. K praktickému řešení převodu byly použity metody vícekritériálního hodnocení variant, které jsou založeny na znalosti určitého počtu variant a kritérií, která vyjadřují vlastnosti jednotlivých variant. Nejprve byly vypočítány pomocí metody pořadí a metody párového srovnání (metoda Fullerova trojúhelníku) jednotlivé váhy kritérií. Z těchto dvou metod vyšlo shodné pořadí důležitosti jednotlivých kritérií, avšak hodnoty vah se pro každé kritérium liší. Na základě permutační metody se znalostí vah bylo vypočítáno optimální uspořádání variant převodu FO na s. r. o. pro konkrétní podnikatelský subjekt. Dle permutační metody vyšlo optimální uspořádání variant převodu v tomto pořadí: vklad obchodního závodu, prodej obchodního závodu, prodej obchodního majetku, vklad obchodního majetku. Bylo zjištěno, že nejlepší variantou optimálního uspořádání je vklad obchodního závodu do základního kapitálu s. r. o. Vklad obchodního závodu lze charakterizovat následujícími kritérii: podnikání je převodem ukončeno, varianta je náročná na přípravy a provedení, finanční náročnost je nízká, oceňuje se znaleckým oceněním, lze převést závazky a vkládá se veškerý majetek.

Jelikož konkrétní diskutovaný podnikatelský subjekt neměl doposud žádné zkušenosti s problematikou převodu FO na s. r. o., byly v poslední části práce podrobně rozvedeny účetní a

daňové aspekty u dvou neoptimálnějších variant převodu. U ostatních vyhodnocených variant byla pozornost věnována pouze daňovým aspektům.

Jelikož nemá konkrétní podnikatelský subjekt, hodnocený v rámci diplomové práce, zkušenosti s převodem FO na s. r. o., bylo rovněž cílem této práce podrobné a přehledné zpracování problematiky, kterou se podnikatel v současné době zabývá.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Knižní tituly:

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným – řešení účetní a daňové problematiky včetně příkladů z praxe 2011/2012*. 10. akt. vyd. Ostrava: ANAG, spol. s r. o., 2011. ISBN 978-80-7263-659-4.

BROŽOVÁ, H., HOUŠKA, M., ŠUBRT, T.: *Modely pro vícekritériální rozhodování*. 1. vyd. Praha: Česká zemědělská univerzita v Praze, 2009. ISBN 978-80-213-1019-3

DVOŘÁK, Tomáš. *Společnost s ručením omezeným*. 3. přeprac. vyd. Praha: ASPI, a.s., 2008. ISBN 978-80-7357-344-7.

FIALA, Petr, Josef JABLONSKÝ a Miroslav MAŇAS. *Vícekritériální rozhodování*. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, 1997. ISBN 80-7079-748-7.

HAVEL, Bohumil a kol. *Zákon o obchodních korporacích s aktualizovanou důvodovou zprávou*. Ostrava: Sagit, 2012. ISBN 978-80-7208-923-9

LASÁK, Jan a kol. *Zákon o obchodních korporacích, Obchodní zákoník: Srovnávací texty*. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2013. ISBN 978-80-7357-346-1.

KORBEL, F. a kol., *Převodové tabulky a rejstříky pro nový občanský zákoník, zákon o obchodních korporacích a zákon o mezinárodním právu soukromém*. Ostrava: Sagit, 2012.

PILAŘOVÁ, Ivana. *Účetní a daňové případy řešené v s. r. o.* 4. akt. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-946-3.

SKÁLOVÁ, Jana. *Účetní a daňové souvislosti přeměn obchodních společností*. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2012. ISBN 978-80-7357-967-8.

ŠEBESTÍKOVÁ, Viola. *Účetní operace kapitálových společností*. 2. vyd. Praha: Grada Publishing, a. s., 2008. ISBN 978-80-247-2760-8.

ŠUBRT, Tomáš a kolektiv. *Ekonomicko-matematické metody*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o., 2011. ISBN 978-80-7380-345-2.

VYCHLOPEŇ, Jiří. *Společnost s ručením omezeným z účetního a daňového pohledu*. 2. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. ISBN 978-80-7357-699-8.

VEBER, Jaromír a Jitka SRPOVÁ. *Podnikání malé a střední firmy*. 3. akt. vyd. Praha: Grada Publishing, a.s., 2012. ISBN 978-80-247-4520-6.

Odborné časopisy:

DĚRGEL, M. Převod podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. *Daně a právo v praxi*, 2009, roč. 14, č. 5, s. 41-42. ISSN 1211-7293.

DĚRGEL, M. Podnikat jako OSVČ nebo s.r.o.? *Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále*, 2010, roč. 11, č. 7-8, s. 123-131. ISSN 1214-522X.

PILAŘOVÁ, I. Způsoby přechodu fyzické osoby na s. r. o. *Otázky & odpovědi z praxe 2010/11*

Právní předpisy:

DĚRGEL, M. Převod podnikání fyzické osoby na společnost s ručením omezeným. *Daně a právo v praxi*, 2009, roč. 14, č. 5, s. 41-42. ISSN 1211-7293.

DĚRGEL, M. Podnikat jako OSVČ nebo s.r.o.? *Daně a účetnictví – bez chyb, pokut a penále*, 2010, roč. 11, č. 7-8, s. 123-131. ISSN 1214-522X.

PILAŘOVÁ, I. Způsoby přechodu fyzické osoby na s. r. o. *Otázky & odpovědi z praxe 2010/11*

BĚHOUNEK, Pavel. *Společnost s ručením omezeným - daňové změny pro rok 2014*. *Daně a právo v praxi* 2014/2 [online]. 2014, č. 2 [cit. 2014-04-10]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d44262v55487-spolecnost-s-rucenim-omezenym-danove-zmeny-pro-rok-2014>

Právní předpisy:

Český účetní standard pro podnikatele č. 011 - operace s podnikem. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/011.aspx>

Český účetní standard pro podnikatele č. 012 - změny vlastního kapitálu. In: Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/012.aspx>

Český účetní standard pro podnikatele č. 014 - dlouhodobý finanční majetek. In: Dostupné z: <http://business.center.cz/business/finance/ucetnictvi/ceske-ucetni-standardy/podnikatele/014.aspx>

Zákon č. 90 ze dne 25. ledna 2012 o obchodních společnostech a družstvech. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchodni-korporace/>

Zákon č. 513 ze dne 5. listopadu 1991 obchodní zákoník. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obchzak/>

Zákon č. 89 ze dne 3. února 2012 občanský zákoník. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/obcansky-zakonik/>

Zákon č. 455 ze dne 2. října o živnostenském podnikání (živnostenský zákon). Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/zivnost/>

Zákon č. 586 ze dne 20. listopadu 1992 o daních z příjmů 1992. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dprij/>

Zákon č. 563 ze dne 12. prosince 1991 o účetnictví. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/ucto/>

Zákon č. 235 ze dne 1. dubna 2004 o dani z přidané hodnoty. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dph/>

Zákon č. 16 ze dne 21. prosince 1992 o dani silniční. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/silnicnidan/>

Zákon č. 338 ze dne 4. května 1992 o dani z nemovitostí. Dostupné z: http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dan_z_nemovitosti/

Zákonné opatření Senátu č. 340 ze dne 30. října 2013 o dani z nabytí nemovitých věcí. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/zakony/dan-z-nabyti-nemovitych-veci/>

Internetové zdroje:

Základní postup založení s. r. o. [online]. 2014 [cit. 2014-01-15]. Dostupné z: <http://business.center.cz/business/pravo/formypodn/sro/zalozeni.aspx>

Založení s. r. o. v roce 2014. [online]. 2014 [cit. 2014-01-31]. Dostupné z: <http://www.simplyoffice.cz/clanky/zalozeni-sro-v-roce-2014>

Největší výhody s. r. o. od roku 2014. [online]. 2014 [cit. 2014-02-10]. Dostupné z: <http://www.jakzacitpodnikani.cz/nejvetsi-vyhody-s-r-o-od-roku-2014/>

Společnost s ručením omezeným rekodifikace [online]. 2013 [cit. 2014-02-14]. Dostupné z: http://www.randalegal.com/upload/File/Rekodifikace_2_2013_SRO.pdf

Ready - made společnosti [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: readymadespolecnosti.com

Permutační metoda [online]. 2014 [cit. 2014-03-20]. Dostupné z: <http://jana.kalcev.cz/vyuka/kestazeni/EKO422-Ordinalni.pdf>

Začínáme podnikat jako fyzická nebo právnická osoba [online]. 2014 [cit. 2014-01-05]. <http://www.penize.cz/podnikani/225028-zaciname-podnikat-fyzicka-nebo-pravnicka-osoba>

Ostatní:

DOČEKALOVÁ, Linda. Problematika dotací u individuálního podnikatele. Ostrava, 2012. Bakalářská práce. Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava, Fakulta ekonomická, Katedra účetnictví

Interní materiály podnikatele Antonína Trčky

SEZNAM ZKRATEK

a. s.	Akciová společnost
CAD/CAM	Počítačem podporované navrhování/počítačem podporovaná výroba
CNC	Computer numeric kontrol = počítačem řízený
CRM	Centrální registrační místo
ČR	Česká republika
ČÚS	Český účetní standard
ČR	Česká republika
D	Dal
DPH	Daň z přidané hodnoty
DPFO	Daň z příjmů fyzických osob
DPPO	Daň z příjmů právnických osob
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
IČO	Identifikační číslo
ID	Interní doklad
IP	Individuální podnikatel
ISO	International Organization for Standardization, mezinárodní organizace pro normalizaci
JH	Jmenovitá hodnota
Kč	Koruna česká
MD	Má dáti
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., o občanský zákoník
OSVČ	Osoba samostatně výdělečně činná
OR	Obchodní rejstřík
PO	Právnická osoba
PPD	Příjmový pokladní doklad
RF	Rezervní fond
SMV	Samostatné movité věci a soubory movitých věcí
s. r. o.	Společnost s ručením omezeným
VBÚ	Výpis z bankovního účtu
VPD	Výdajový pokladní doklad
ZC	Zůstatková cena


ZD	Základ daně
ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb., o obchodních společnostech a družstvech („zákon o obchodních korporacích“)
ZK	Základní kapitál

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014


.....
Bc. Linda Dočekalová

SEZNAM PŘÍLOH

- Příloha 1: Organizační struktura
- Příloha 2: Politika kvality
- Příloha 3: Výpočty výrazů prostřednictvím permutační metody
- Příloha 4: Účtový rozvrh pro podnikatele 2014